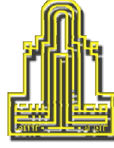
بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبـــــة

رسالة ماجستير بعنوان

العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت

Factors Affecting Determining Audit Materiality Within Information Technology Environment from Auditors Perspectives in Kuwait

إعداد الطالب

حبيب علي عبد الله صرخوه

0620504020

إشراف الدكتور

جمال الشرايري

2009/2008

بسم الله الرحمن الرحيم



جـامعــه آل البيــــت
كلية إدارة المال والأعمال
قسم المحاسبة

برنـامج الماجستير

العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت

Factors Affecting Determining Audit Materiality Within Information Technology Environment From Auditors Perspectives In Kuwait

اعداد
حبيب علي عبد الله صرخوه
0620504020

إشراف الدكتور
جمال الشرايري

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
د. جمال عادل الشرايري	رئيسا و مشرفا	....
د. غسان فلاح المطارنة	عضوا	....
د. سليمان حسين البشتاوي	عضوا	....
د. محمود حسن قاقيش	عضوا	....

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية إدارة المال و الأعمال/ جامعة آل البيت في الفصل الثاني 2008 / 2009

نوقشت وأوصي بإجازتها بتاريخ 20 / 5 / 2009

الإهداء

إلى معلمي الأول . . .

على دروب الحياة . . . . والدي الحبيب

إلى من حاكت من شمس الأمل . .

خيوطا من نور في قلبي . . . والدتي الحبيبة رحمها الله

إلي من شاركتني الأعباء والمشقات لإتمام هذه الرسالة . . . . زوجتي الغالية

وهي كانت لي عوناً وسنداً طوال مشواري

إلى من نسجت أنا وهم من بطن واحدة . . .

فجمعتنا رابطة الدم والأصل والمصير . . . أخواني وأخواتي

إلي من هم استمرار لحياتي وأعيش لهم سعادتي

إلي من أرى فيهم غايتي –أحمد ومحمد وعلي وآلاء – . . . . . أولادي

إليكم جميعا . . . أهدي هذا العمل

لأنكم من جعلني . . . بعد الله

أكون هنا اليوم

حبيب على صرخوه

قائمة المحتويات

فهرس الجداول

جدول الملاحق

الملخص

العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت

إعداد : حبيب علي صرخوه

إشراف: الدكتور جمال الشرايري

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية في التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات حسب أهميتها من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت، وبيان تأثير نوع و مستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق على العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية، و تأثير الخصائص الديمغرافية لمدققي الحسابات الكويتيين على تحديدهم للأهمية النسبية في ضوء هذه العوامل. وتكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات العاملين والممارسين للتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات تحديدا، حيث تم توزيع استبانه على عينة من (90) مدققا ، منها (74) استبانه صالحة للتحليل. و استخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية ومعامل الارتباط و تحليل التباين الأحادي واختبار T. وتوصلت الدراسة إلى انه تختلف العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تبعا لمستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات الكويتية وان التكنولوجيا الأكثر استخداما هي أنظمة الدعم الفني المساعدة تلتها في الاستخدام الحجز الالكتروني ثم أنظمة الحاسبات المباشرة ، بينما نموذج الشبكات كان استخدام قليل جدا، وكان الأقل استخدام نوع الحسابات الشخصية المستقلة ورتب المدققون العوامل المؤثرة على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات والبالغ عددها (56) عاملا وحسب أهميتها وكان أهم عامل يؤخذ في الاعتبار لتحديد الأهمية النسبية هو الضغوط غير العادية على إدارة الشركة موضع التدقيق وكان اقلها أخذا في الاعتبار هو عامل رفض الشركة موضع التدقيق إعطاء معلومات تتعدى أعمال التدقيق. وأوصت الدراسة بمراعاة ترتيب العوامل حسب اهميتها عند ممارسة مهام التدقيق وضرورة استقطاب مكاتب التدقيق العاملة في الكويت لمدققين من أصحاب المؤهلات العلمية العليا .

الفصل الأول

الإطار التمهيدي للدراسة

الفصل الأول

- مقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- الدراسات السابقة
- فرضيات الدراسة

مقدمة:

يشهد العالم تطوراً هائلاً في تكنولوجيا الحاسب الإلكتروني، وما أحدثته هذه التكنولوجيا من تغييرات جوهرية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، حيث تقدم هذه التكنولوجيا إمكانيات هائلة ومميزات ذات أهمية بالغة، من قدرة على تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية، وقدرة على تشغيل البيانات المحاسبية بسرعة فائقة ودقة عالية، بالإضافة إلى التطور في مجال الشبكات الداخلية والخارجية، حيث يمكن من خلال الشبكات الداخلية ربط جميع أقسام وإدارات وفروع الشركة[1]، ومن خلال الشبكات الخارجية ربط الشركة بالأطراف الخارجية من عملاء وموردين وحكومة وغيرهم من الأطراف، بالإضافة إلى الخدمات التي قد تقوم بها الشركة من خلال تكنولوجيا المعلومات، واستخدام هذه التكنولوجيا من قِبل الشركات بجميع أحجامها في تطوير نظمها الداخلية لتحقيق ميزة تنافسية، ويظهر هذا النمو من خلال الإنفاق المتزايد للحصول على هذه التكنولوجيا.

ومن هنا فرضت تكنولوجيا المعلومات واقعاً جديداً على مهنة تدقيق الحسابات نتيجة اعتماد أنشطة ومعاملات الشركة على هذه التكنولوجيا، مما أدى إلى ضرورة مواكبة مهنة تدقيق الحسابات والمدققين هذا التطور، وأهمية تغيير أساليبهم التقليدية بأساليب مستحدثة تعتمد على الأساليب التكنولوجية الحديثة والأساليب التحليلية المتقدمة لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية .

لذا وضعت لجنة معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً بالأهمية النسبية حددت فيه النقاط الأساسية الواجب إتباعها لتحديد الأهمية النسبية خلال تخطيط التدقيق وتنفيذه، ذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من الخبرة السابقة أو من مصادر المعرفة المتوفرة، كما

[1] Tucker, George H., "IT and the Audit", **Journal of Accountancy**", Online – Issues, September, 2001. Www.Aicpa.Org/Pubs/Jofa/Sept2001/Tucker.Ht.

أكدت اللجنة على مفهوم الأهمية النسبية وأثر الحذف والتحريف في البيانات المالية على القرار الاقتصادي، وأهمية معرفة مفهوم مخاطر التدقيق واستخدامه أثناء عملية التدقيق.

مشكلة الدراسة:

يواجه مدقق الحسابات في الوقت الحالي تحدياً يتمثل في التطور الهائل لتكنولوجيا المعلومات، واستخدامها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية داخل الشركات، وما تفرزه هذه التكنولوجيا من مشاكل وصعوبات عند تنفيذ عملية التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات ومن هذه المشاكل على سبيل المثال لا الحصر تحديد كمية ونوعية الادلة اللازمة والملائمة لكل بند موضع التدقيق ومن المعروف ان ذلك يتاثر بدرجة الاهمية النسبية والاعتبارات التي يجب اخذها في الحسبان من قبل المدقق الخارجي بناء على تقديراته الشخصية وخبرته المهنية خصوصا في ظل الاختلاف في نوع ومستوى التكنولوجيا التي تستخدمها الشركات المختلفة التي يدقق عليها و بما قد يؤثر على فاعلية عملية التدقيق. وبما إن نجاح عملية التدقيق يعتمد على تكامل عناصرها وبرامجها وحسن تطبيق وتنفيذ كل مهمات وبرامج التدقيق لتحقيق هدف العملية النهائي، فلا بد من الأخذ بالاعتبار بالأهمية النسبية للبنود والعناصر موضع الفحص والاختبار بما يشمل إجراءات التدقيق الضرورية واللازمة مراعاةً للأهمية النسبية ومن هنا فان مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤلات التالية:

1. ما هي أهم العوامل التي تؤثر على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات مرتبة حسب أهميتها من وجهة نظر مدققي الحسابات الكويتيين ؟
2. ما هو تأثير أنواع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة (التجارة الإلكترونية، الحاسبات الشخصية المستقلة، أنظمة الحاسبات المباشرة، أنظمة قاعدة البيانات) في الشركات موضع التدقيق على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

3. ما هو تأثير مستوى التكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق (بيئة التدقيق) على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

4. ما تأثير الخصائص الديمغرافية لمدققي الحسابات الكويتيين على تحديد العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية في التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات حسب أهميتها من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت، بما يكفل تنفيذ مهام عملية التدقيق بكفاءة وفعالية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية في التدقيق حسب أهميتها من وجهة نظر مدققي الحسابات الكويتيين بما يضمن استخدام هذه المعلومات في عملية تخطيط وتنفيذ التدقيق بشكل فاعل وبالتالي تقليل مخاطر المدقق إلى المستوى الأدنى المقبول في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

2. بيان تأثير نوع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة (التجارة الإلكترونية، الحاسبات الشخصية المستقلة، أنظمة الحاسبات المباشرة، أنظمة قاعدة البيانات) في الشركات موضع التدقيق على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

3. بيان تأثير مستوى تكنولوجيا المستخدمة في الشركات موضع التدقيق (بيئة التدقيق) على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية، في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

4. التعرف على تأثير الخصائص الديمغرافية (المؤهل العلمي ، الخبرة ، الشهادات المهنية) لمدققي الحسابات الكويتيين على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في انها تتعرض للاهمية النسبية عند ممارسة المدققين الخارجيين لمهامهم، حيث ان التعرف على تأثير الخصائص الديموغرافية للمدققين على العوامل المؤثرة لتحديد الأهمية النسبية ستساهم في تعزيز قدرتهم على تطبيق وتنفيذ عملية التدقيق. كما أن تحديد الأهمية النسبية للتدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات سيساعد على رفع كفاءة المدقق وتخفيض المخاطر التي تتعرض لها عملية التدقيق في مرحلتي التخطيط والتنفيذ على حد سواء اضافة الى تمكين المدقق من استخدام الأساليب اللازم استخدامها في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بكفاءة وفعالية، وما يترتب على ذلك من ترشيد تكاليف التدقيق وتوفير للجهد والوقت الذي يبذله المدقق في عملية التدقيق.

كما تستمد الدراسة أهميتها من تأثير الأهمية النسبية في التدقيق وعلاقتها القوية مع نوعية وكمية وأهم الأدلة والقرائن التي يجمعها المدقق ودرجة الاعتمادية عليها مما سينعكس إيجابا على جودة التدقيق ودرجة الثقة في تقرير المدقق. كما تسهم هذه الدراسة في سد الثغرة في الدراسات العربية بوجه عام والكويتية بوجه خاص في مجال الأهمية النسبية والتدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات لندرة مثل هذه الدراسات ، **وستساعد** على توجيه الاهتمام إلى مفهوم الأهمية النسبية كعامل رئيس في التدقيق ودورها في إنجاح عملية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات في الكويت، حيث يمكن ان يسترشد بهذه الدراسة عند الممارسة المهنية للمدققين.

الدراسات السابقة

أولا: الدراسات العربية:

1. دراسة (سلامة ، 2004) [1] بعنوان " **العوامل الشخصية لمدققي حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية وأثرها على قراراتهم المتعلقة بالأهمية النسبية المادية "النسبية"**:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر العوامل الشخصية لمدققي حسابات الشركات العامة الأردنية على القراراتهم المتعلقة بالأهمية النسبية ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث باستخدام منهج تحليل المحتوى الإطار النظري واستخدم أسلوب الاستبانة لهذا الغاية تم توزيعها على عينة من مجتمع الدراسة حيث شمل مدققي الحسابات المجازين وكانت العينة من (103) مدققين تم توزيعها والصالحة لتحليل (99) استبانة تمثل (58.25%) من مجتمع الدراسة ، خلصت الدراسة الي التوصل الى مفهوم واضح للأهمية النسبية و وجود اختلافات بين التطبيق والنظري كما بينت الدراسة انه كلما زادت مدقق خبرته في التدقيق زاد تشدده في قراراته .

ساهمت هذه الدراسة في بيان العلاقة وتوضيحها بين سنوات الخبرة للمدقق ومفهومه للاهمية النسبية واسترشد بذلك عند اعداد الدراسة.

[1] انس سلامة ، "العوامل الشخصية لمدققي حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية وأثرها على قراراتهم المتعلقة بالأهمية النسبية المادية " النسبية " ، رسالة غير منشورة ، كلية الدراسات الإدارية والمال العليا ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن ، 2004 .

2. دراسة (المجالي ، 2004) [1] بعنوان "**العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في فحص الحسابات المقدمة لدائرة ضريبة الدخل**" :

هدفت الدراسة الي بيان مفهوم الأهمية النسبية واهميتة في العمل المحاسبي وتدقيق الحسابات وصولا لمفهومها في الفحص الضريبي للحسابات ومن ثم حصر اهم العوامل المؤثرة في تحديد مستوي الأهمية النسبية في فحص حسابات المكلفين المقدمة لدائرة الضرائب ، استخدم الباحث المنهج الوصف التحليلي وكان مجتمع الدراسة وكان عينة الدراسة المقدرة (663) مقدرا ما يشكلون (76%) من أجمالي المقدرين في المملكة في ذلك الوقت ، خلصت الدراسة الي توضيح الإطار العام للاجراءات المتبعه فعليا في فحص الحسابات وتسهيل إجراءات الفحص وتحديد الأهمية النسبية قبل واثناء عملية فحص الحسابات ، والاستفادة من هذه الدراسة لاسيما في الجانب فحص الحسابات بشكل عام .

تعرضت الدراسة للإطار العام للاجراءات المتبعه في فحص الحسابات وتحديد الأهمية النسبية قبل واثناء عملية فحص الحسابات واسترشد بذلك عند اعداد الدراسة.

3. دراسة (البلداوي و العاني ، 2004) [2] بعنوان "**الأهمية النسبية في التدقيق بين المعايير والإحكام الشخصية** " :

هدف الباحثان الى ان الدراسة سوف تساعد الي حد كبير توضيح ان رغم أهمية وجود معيار للأهمية النسبية الا انة يبقي كمرشد للمدققين والاطراف المستفيدة الأخرى عن اتخاذ القراراتهم المختلفة ، ومراعاتهم العوامل البيئية المؤثرة على كل حالة ، كون البشر

---

[1] نمر المجالي ، " العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في فحص الحسابات المقدمة لدائرة ضريبة الدخل"، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية المال والاعمال ، جامعه ال البيت ، المفرق ، 2004 .

[2] نزار البلداوي و معاوية كريم العاني ، "**الأهمية النسبية في التدقيق المعايير و الإحكام الشخصية**" ، وقائع المؤتمر العلمي الدولي السادس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، قضايا اقتصادية وادارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين ، جامعه الزرقاء ، الجزء الثاني ، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع ، الاردن ، 2008 .

يختلفون في النظر للأمور وفي تقديرها وفي إعطائها وزنها الحقيقي ، وتوصل بالاســتنتاجات الي نتائج يمكن ان نذكر بعضها وهي (لا يوجد هناك طريقة معينة يــتمكن المــدقق مــن خلالها من صياغة حكمة الشخصي تجاه قرارات الأهمية النسبية – تخطيط عمليــة التــدقيق تكون مخاطر التدقيق وفق تقديره المهني وتقدير مخاطر التدقيق قد يكون كميا او غير كمي) ونستفيد من هذه الدراسة الي المخاطر في الأهمية النسبية .

استرشدت الدراسة الحالية بدراسة البلداوي و العاني في التعرف على نتيجة مهمــه وهي انه لا يوجد طريقة محدده يتبعها المدقق في صياغة حكمه وتحديده للاهمية النــسبية، مما عزز الحاجة الى عمل الدراسة الحالية مع الاخذ في الاعتبار العوامل الديموغرافية.

4. دراسة (خداش وصيام ، 2003)[1] بعنوان " **مدى تقبل مدققي الحسابات لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق الكبرى في الأردن** ":

هدفت إلى قياس مدى إدراك مدققي الحسابات لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، إضافة إلى تحديد مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، والمعوقات التي تحد من هذا الاستخدام. وقد تم تطوير استبانه وزعت على عينة مؤلفة من (60) مدققا من مدققي الحسابات العاملين في أكبر عشرة مكاتب تدقيق، واعتمد (46) استبانه. وكانت النتائج أن مدققي الحسابات يدركون أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، ولديهم قناعة كبيرة بأهميتها، إلا أن الواقع العملي يشير إلى قلة استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات في التدقيق بشكل كبير لوجود عدة محددات. كما بينت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى إدراك المدققين لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات وبين

---

[1] حسام خداش و وليد صيام ،" مدى تقبل مدققي الحسابات لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق الكبرى في الأردن" ، **مجلة دراسات**، الجامعة الأردنية ، 2003 العدد 2 ، ص 154 .

التخصص، والتأهيل العلمي،والخبرة، والعمر، ومهارات اللغة الإنجليزية. والاستفادة من هذه الدراسة في الاطار النظري في المبحث الثالث وهو تكنولوجيا .

استرشدت الدراسة الحالية بدراسة خداش وصيام من خلال التعرف على نتائجها بان هناك ادراك لمدققي الحسابات لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن وهذا ساهم في صياغة اسئلة الاستبانة الخاصة بالدراسة الحالية حيث تم صياغة الاسئلة بدرجة متوازنة وثقة بانها مفهومة ومدركة المحتوى من قبل المجيبين من المدققين.

5. دراسة (ذنيبات ، 2003)[1] بعنوان " **مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن** " :

هدفت إلى دراسة دور تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن من حيث تحديد المجالات التي يستخدم فيها مدققوا الحسابات الخارجين تكنولوجيا المعلومات وتقويم مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق وآثار ذلك على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. واستخدمت استبانه مكون من 48 سؤالا تتعلق بمدى استخدام المدققين لتكنولوجيا المعلومات في مجالات التخطيط والرقابة والتوثيق ومدى أثر ذلك على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق والمشاكل التي تواجه المدققين في هذه المجالات. وبينت النتائج أن المدققين في الأردن يستخدمون تكنولوجيا المعلومات في مجالات التخطيط والرقابة والتوثيق الخاصة بعملية التدقيق ولكن بمستوى اقل من المتوسط، وأن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجالات التدقيق المختلفة تساعد في تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق بالرغم من وجود المشاكل التي تعيق الإقدام على اتخاذ قرارات جادة من أجل استغلال تكنولوجيا المعلومات

[1] علي ذنيبات ، "مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن"، ، **مجلة دراسات،العلوم الإدارية** ،2003، المجلد: 30، العدد 2 ، ص253 .

بشكل يؤدي إلى تحسين الكفاءة والفاعلية. وقد تبين كذلك وجود علاقة طردية بين خبرة مكاتب التدقيق وعدد المدققين لديها من جهة، وبين مدى استخدام هذه المكاتب لتكنولوجيا المعلومات في مجالات التدقيق المختلفة من جهة أخرى. وأوصت بعدة توصيات، أهمها ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة استخدام مكاتب التدقيق لتكنولوجيا المعلومات من خلال سن التشريعات والرقابة على الجودة وامتحانات المهنة.والاستفادة منها لدراسة في بيئة التكنولوجيا .

استفاد الباحث من نتائج الدراسة حيث تعرف على استخدام المدققين لتكنولوجيا المعلومات في مجالات التخطيط والرقابة والتوثيق و أثر ذلك على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، مما حذى بالباحث لادخال متغيرات نوع التكنولوجيا المستخدمة ومستواها في دراسته.

6. دراسة (خليل ، 2000) [1] بعنوان "**العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية" دراسة ميدانية :**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الأهمية النسبية لمدى الالتزام والتقيد بوظيفة التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية من خلال التعرف على العوامل المؤثرة التي تؤخذ بعين الاعتبار وتلك التي يتم إهمالها. لغرض تحقيق أهداف الدراسة عمد الباحث إلى استخدام منهج تحليل المحتوى لأهم ما كتب تدقيق والبحوث المختلفة بالتخطيط لعملية التدقيق، كما استخدم أسلوب قائمة الاستقصاء وذلك عن طريق اختيار عينة عشوائية مثلت (57) مكتب تدقيق من أصل (95) مكتب ، والصحيحة لتحليل (74) مكتبا أي بنسبة (42.7 %) من

---

[1] عطا الله خليل ،"العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية: دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية** ، المجلد16، العدد 2 ، 2000 ، ص ص25-65 .

مجتمع الدراسة، خلصت الدراسة إلى أن غالبية مكاتب التدقيق في الأردن، تقوم بالتخطيط لعملية التدقيق قبل التنفيذ الفعلي إذ أن نسبة كبيرة من مكاتب التدقيق تراعي الاعتبارات الفنية أكثر من مراعاتها للاعتبارات الإدارية، كما بينت الدراسة أن الأطراف التي تشارك في وضع برنامج التدقيق هي من الأطراف ذات الخبرات والكفاءات، وأن برامج التدقيق التي تعدها هذه المكاتب تكون قابلة للتعديل في أثناء عملية التنفيذ الفعلي وهذا يعكس مرونة الخطة الموضوعة. ونشير ان معيار الأهمية النسبية يتشابه مع الدراسة الحالية لمدى التزام والتقيد بوظيفة التخطيط لعملية التدقيق قدرة تأثيره على متخذي قرارات .

عززت نتائج دراسة خليل المتعلقة بالاعتبارات الفنية وان الاطراف المشاركة في وضع برنامج التدقيق من ذوي الخبرات مما جعل الباحث يركز على هذه الاعتبارات في تحديد العوامل المؤثرة على الاهمية النسبية في دراسته الحالية.

7. دراسة (الجهماني و العمري ، 2001)[1] بعنوان " **<u>العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق : دراسة ميدانية للوضع في الأردن</u>** " :

هدف الباحثان من خلال الدراسة الي حصر العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية في التدقيق ، ترتب العوامل حسب أهميتها وأخيرا وضع نموذج لتحديد الأهمية النسبية مما ساعد على رفع كفاءة المدقق وتخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها عمليات التدقيق وهذه الدراسة استخدم الأسلوب الإحصائي " الوصفي _ التحليلي " ويتكون وتم توزيعه الأستبانه على (100) مدقق أي ما نسبته (3208%) تقريبا من مجتمع الدراسة وعاد منها (78%) من مجموع الأستبانات وأظهرت النتائج بإظهار نموذج تضمن ثمانية

---

[1] يوسف جهماني و احمد العمري ، "العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق : دراسة ميدانية للوضع في الأردن " ، **المجلة العربية للمحاسبة** ، المجلد الرابع ، العدد الأول ، 2001 ، ص 53 .

عوامل فقط ، خضوع الشركة لشرط لا يقل إيراداتها عن مستوى معين ، اثر وجود خطأ مقصود او غير مقصود على قرار الاقتصادي . تعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات التي تم الرجوع اليها فهي تتناقش بصورة موسعه العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق ، وهي الأحدث في الأردن .والاستفادة منها كبيرة جدا حيث أعطي مفهوم وطرق لتكوين الصورة للأهمية النسبية .

8. دراسة (دهمش ، 1998) [1] بعنوان " **تفسير الأهمية النسبية (المادية) فـــي التقريـــر (الإعلام) المحاسبي وتدقيق الحسابات**" :

هدف لدراسة مفهوم الأهمية النسبية كونها أمرا جوهرياً في التقرير عن المعلومـــات المالية ونشرها، ومعيار الأهمية النسبية كان يتمثل في هذه الدراسة في تأثيرها على قـــرارات مستخدمي هذه المعلومات والتي تتضمنها القوائم المالية. كما تطرقت الدراسة إلـــى العوامـــل المحددة للأهمية النسبية لبند معين وبحجم معين وذلك اعتمادهـــا علـــى القرينـــة المحاســـبية والمعلومات الأخرى المتوفرة لمستخدمي القوائم المالية. كما تطرقـــت هـــذه الدراســـة إلـــى متطلبات الإفصاح كما جاءت وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعدل عام 1997. كذلك الأمر ركزت على معايير التدقيق التي تتطلب من المدقق تقدير الأهمية النسبية.

تتشابه دراسة دهمش مع هذه الدراسة في الربط بين الاهمية النسبية والتدقيق وتختلف عنهـــا في ان دراسة دهمش ناقشت العلاقة وحللتها من وجهة نظر مستخدمي المعلومات وتاثيرهـــا على قراراتهم وليس من وجهة نظر المدققين وبذلك ساهمت في توجيه الباحث نحو مجتمـــع المدققين مع اختلاف المتغيرات.

---

[1] نعيم دهمش، " تفسير الأهمية النسبية (المادية) في التقرير (الإعلام) المحاسبي وتدقيق الحسابات" ، **مجلة اربـــد** ، العدد1 ، 1998، ص 52.

9. دراسة (الحسني و عبدالله ، 1997) [1] بعنوان " **<u>الأهمية النسبية في التدقيق ، دراسة تحليلية انتقادية في ضوء قواعد التدقيق الدولي</u>**" :

هدف الباحثان للأهمية النسبية الي اسس قياسها ومجالات استخدامها لرفع كفاءة العمل التدقيقي ، وبينا ان هناك أربعه معايير استخدمت في الأدب المحاسبي لقياس الأهمية النسبية هي : التأثير على مستخدمي القوائم المالية او ما يسمي بالمعيار السلوكي ، الحجم المطلق للعنصر ، معيار مدى التأثر على نتائج الأعمال ومعيار النسب المئوية المقارنة وكان من النتائج البحث انة من الصعب تحديد مستويات لقرارات الأهمية النسبية تصلح لكل حالة ، والمؤشرات المستخدمة في قياس الأهمية النسبية على الرغم من أهميتها وفعاليتها تبقى أمور مساعدة للحكم المهني وليست بديلة له .

تم الاستفادة من دراسة الحسني و عبدالله في وضع وتحديد منهجية الحالية من حيث التطرق الى العوامل المؤثرة في الاهمية النسبية.

10. دراسة (عساف ،1993) [2] بعنوان " **<u>تحديد المستوى الملائم للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق</u>** " :

هدفت إلى التوصل إلى مفهوم واضح للأهمية النسبية في التدقيق يحوز على قبول عام من المدققين في الأردن، ثم محاولة بناء نموذج يحدد المستوى الملائم للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق. وبينت أن المتغيرات التي تساهم في تحديد مستوى الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق هي: خطط التمويل المستقبلية للشركة، الصفات

---

[1] صادق الحسيني و خالد عبدالله ، "الأهمية النسبية في التدقيق : دراسة تحليلية انتقاديه في ضوء قواعد التدقيق الدولية " ، **مجلة دراسات العلوم الإدارية**، كلية الاقتصاد ، جامعه الأردنية ، المجلد 24 ، العدد 2 ، 1997 ، ص 465 .

[2] أسماء عساف ، "تحديد المستوى الملائم للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، الجامعة الأردنية، عمان، 1993م.

المالية لها، الهدف من استخدام القوائم المالية للشركة، تصنيف الصناعة التي تدخل بها الشركة، الخبرات السابقة للمدقق بالشركة والأهمية النسبية الخاصة بالأعوام السابقة للشركة محل التدقيق. ثم تم في الدراسة تطوير نموذج باستخدام الحاسوب لتحديد المستوى الملائم للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق مبني على مرحلتين: في المرحلة الأولى يتم تحديد أساس لاحتساب الأهمية النسبية ويعتمد على معرفة كل من خطط التمويل المستقبلية للعميل وعلى صفاته المالية وتصنيف الصناعة، في المرحلة الثانية يتم تحديد النسبة المئوية الملائمة لاحتساب الأهمية النسبية ويعتمد حسابها على فهم الهدف من استخدام القوائم المالية للعميل وعلى الخبرات السابقة للمدقق.

استفاد الباحث من دراسة عساف في تحديد ابعاد المتغيرات والافكار حول صياغة الاستبيان وما يجب ان يتضمنه من معلومات وعبارات لم تحتويها دراسة عساف .

ثانيا: الدراسات الأجنبية.

1. دراسة (Lawrence, 2006) [1] بعنوان "**<u>دور الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق في الحفاظ على أمن المعلومات في الأعمال ذات المخاطر</u>**":

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قيام الأشخاص الذين ينجزون تدقيق تكنولوجيا المعلومات بالاهتمام بإدارة المخاطر والتكلفة والعائد، كما حاولت الدراسة أيضاً التعرف على مدى تحديد تكلفة الأحداث التي تؤثر على أمن المعلومات من قبل وظيفة الرقابة الداخلية. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بعمل تحليل محتوى للبيانات التي تمتلكها الشركات استنادا إلى أن الشركات غالباً ما تمتلك معلومات قيمة تتكون من ملفات وصفقات العملاء وخطة العمل الإستراتيجية وإستراتيجية التسويق والموازنات. تبين من نتائج الدراسة

---

(1) Richter, Lawrence, "Risky Business Team with Audit Committee to Tackle IT Security Needs", **Journal of Accountancy**, www.Findarticles.com, June 2006.

أن الرقابة الداخلية لا تقوم بإدارة المخاطر وتحليل التكلفة والعائد كما أنها أيضاً لا تقوم بتحديد تكلفة الأحداث. أوصت الدراسة إلى أنه يجب على الشركات تفعيل الرقابة الداخلية لديها وذلك عن طريق القيام بتقييم مخاطر العمل وتقديمها للإدارة وتحديد المزود المناسب للبرامج المحاسبية الجاهزة، كما يجب على الشركات تحديد برامج تدريب للمدققين فضلاً عن ضرورة تثقيف جميع الموظفين وليس موظفي الرقابة الداخلية فقط وبحيث يكون هناك تغذية عكسية من مختلف الدوائر حول التطورات التكنولوجية.

استفاد الباحث من هذه الدراسة الاجنبية في الاطلاع على علاقة الرقابة الداخلية بامن المعلومات حيث تبين انها لا تقوم بادارة المخاطر، وهذا مهم جدا بالنسبة لدراسة الباحث الحالية كون الاهمية النسبية في التدقيق تعنى وذات علاقة بالمخاطر الناتجة عن الرقابة الداخلية، مما جعل الباحث يغطي هذا الشق في بعض اسئلة الاستبيان وخصوصا ان الدراسة الاجنبية تتحدث عن تكنولوجيا المعلومات .

2. دراسة **(**Razee, Z, and Reinstein, 2004)[1] بعنوان " **تأثير تكنولوجيا المعلومات المستخدمة على إدارة التدقيق**":

هدفت إلى التعرف على تقنيات المعلومات المستخدمة في المنظمات وآثارها في مجال المحاسبة من خلال إستخدام نموذج تقييم يوضح بعض تقنيات المعلومات التي يستخدمها المحاسبون المحليون والإقليميون، وقد تضمنت الدراسة الي أساليب التدقيق والمحاسبة الأكثر استعمالا، وجمع بيانات أولية حول شركات المحاسبة والتدقيق الكبيرة من خلال المقابلات الشخصية، واخيرا مقابلات مع المحاسبين العموميين المسجلين من مؤسسات المحاسبة المحلية والإقليمية. و توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك اهتمام لدى شركات

[1] Razee, Z, and Reinstein, the Impact of Emerging Information technology on auditing Management, **Auditing Journal** 13-8 (1999) P. (451-471).

المحاسبة الرائدة للمحاولة للانتقال بالمحاسبة للقرن القادم، وأن هنالك وعي قوي للتقنيات المستخدمة في المحاسبة وأنهم أصبحوا يتجهون باتجاه تلك التقنيات. كما توجد أساليب مختلفة يستخدمها المحاسبون والمدققون لم يحدث عليها ! أي تغيير حيوي بالنسبة للشركات المحلية والإقليمية، كما أن الشركات الكبيرة تستخدم بعض الأساليب الجديدة، وأن هنالك فرص كبيرة أمام المحاسبين لإضافة قيمة إلى المعلومات التي يقدمها عملائهم. استفاد الباحث من الدراسة الاجنبية بانها وضحت بعض تقنيات المعلومات التي يستخدمها المحاسبون وهذا عزز فكرة ادخال متغبر واسئلة تتعلق بنوع ومستوى التكنولوجيا.

3. دراسة **(**Bivens and Vanzante, 2002**)** [1] بعنوان <u>**تكنولوجيا المعلومات لها تأثير على عمل المدققين البيئيين وعمليات التدقيق :**</u>

هدفت الدراسة إلى وصف وشرح التطورات الأخيرة في تقنيات المعلومات وبيان كيف تؤثر على بيئة عمل المدقق وعملية التدقيق وقد تعرضت الدراسة إلى تقنيات المعلومات التالية: الإنترنت والحاسوب والحواسيب النقالة والتجارة الإلكترونية وتبادل المعلومات الإلكتروني وأنظمة التصوير وبرمجيات التدقيق. وقد شرحت الدراسة تأثير كل من المتغيرات السابقة على التدقيق وقد اظهرت الدراسة بعض التحفظات و الأفكار والآراء حول كيفية تأثير التقنيات المتقدمة على المدقق وعملية التدقيق مستقبليا.

ساعدت الدراسة الاجنبية الباحث في استنباط افكار حول صياغة اسئلة الدراسة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والحواسيب النقالة والتجارة الإلكترونية.

[1] Biveans, A, and VanZante **How Information Technology Has Affected the Auditors Work Environment and the Auditing** Process, Texas A and M University- Kingsville , 2002.

4. دراسة (Manson&mecartneey & sherer, 2002) [1] بعنوان " **اتمتة التدقيق كرقابة في شركات التدقيق**":

هدفت الدراسة إلى استكشاف طبيعة أتمتة التدقيق كأسلوب للرقابة ضمن شركات التدقيق، حيث ركزت محاور الدراسة على عملية معالجة البيانات وكادر التدقيق من حيث مقاومة التغيير والمنافسة ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل البيانات باستخدام الإطار النظري في محاولة لبحث تأثير تكنولوجيا المعلومات في المنشآت، حيث استند الباحث إلى دراسة مسح سابق تم من خلاله مقابلة كادر التدقيق ومن كل المستويات الإدارية في اكبر (5) شركات تدقيق في المملكة المتحدة. أظهرت نتائج الدراسة أن مكننة التدقيق لا يمكن أن ينظر إليها ببساطة على أنها تقنية لتحسين النوعية فقط أو معدل الإنتاجية لعملية التدقيق، إنما هي أيضاً ذات قيمة في عملية المنافسة السوقية بين شركات التدقيق كما أنها تساعد الشركات على الترويج لدى كل من العملاء وعلى المستوى الداخلي للشركة.

استفاد الباحث من هذه الدراسة في التعرف على نتيجة مهمة مفادها ان اتمتة التدقيق تكسب مكاتب التدقيق ميزة تنافسية اضافة الى انها تساعد في تحسين نوعية وجودة عملهم، مما عزز الثقة وافاد في تحديد متغيرات واسئلة الدراسة وحسن من استجابة المدققين على الاسئلة، في اعتقاد الباحث، كون المدققين الكويتيين مهتمين ايضا بان يكتسبوا ميزة تنافسية مما جعل لديهم جدية في تحكيم الاستبانة واهتمام في الاجابة على اسئلتها.

---

[1] S.,S. Manson & Mecartneey & Sherer " **Audit Automation as Control Within Audit Firms " Institute of Chartered Accountants of Scotland**, 2002.

5. دراسة (Mock & Wright, 1999) [1] بعنوان :"**<u>هل خطط برامج التدقيق منضبطة؟</u>**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام مدققي الحسابات عند صياغة برنامج التدقيق بالمستويات المقدرة لمخاطر التدقيق وأخذها بعين الاعتبار في عملية تخطيط التدقيق المطلوبة لبند العملاء ومدى التعديل في برنامج التدقيق ليناسب التغيرات في مستويات المخاطر عند التقدم في تنفيذ العمل التدقيقي في السنة نفسها الخاضعة للتدقيق او للسنوات اللاحقة. خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تفاوتاً في مستويات المخاطر التدقيقية من مهمة إلى أخرى من المهمات التدقيقية إلا أنها لم تحظ باهتمام كاف لتخطيط الإثباتات التدقيقية المطلوبة عند إعداد برنامج التدقيق كما توصلت أيضاً إلى أن عملية تخطيط مدى وطبيعة الإثباتات التدقيقية المطلوبة، لم تأخذ وبشكل واف التغيرات في درجات المخاطر أثناء الفترة التدقيقية.

استفاد الباحث من هذه الدراسة الاجنبية في اعطاء فكرة عن مستويات المخاطر المقدرة عند صياغة برنامج التدقيق وأخذها بعين الاعتبار في عملية تخطيط التدقيق، وهذا افاد الباحث في تحديد اعتبارات الاهمية النسبية للتدقيق كون هناك علاقة بين المخاطر والاهمية النسبية.

6. دراسة (Jordan, Charles and Stanley, 1995) [2] بعنوان : "**<u>الأهمية النسبية كتعديل لتقارير التدقيق</u>**" :

هدفت الدراسة إلى تحديد مستويات الأهمية النسبية المستخدمة من قبل المدققين، وذلك من خلال التقارير المالية للشركات البريطانية المدرجة في المؤشر الصناعي للفترة

---

[1] Mock Theodore J. & Wright, Arnold M., "are Audit Program Plans- Adjusted?", **Auditing: A Journal of Practice & Theory. Spring**, 1999 .
[2] Jordan, Charles E., And Stanley J, "Materiality Guidelines For Modifying Audit Reports", **Journal Of Accountancy**, July 1995, Pp 114-135

1988–1992 وكانت عينتها حوالي ألفي شركة. والتي تضمنت متغيرات كنسبة الأثر المتجمع للتغير في المبادئ المحاسبية المتعلقة بالأصول، ومتغيرات عبارة عن نسب تتعلق بحقوق الملكية ، وصافي الدخل والعمليات المستثمرة. وكانت نتائج الباحثان أن النسب السابق ذكرها هامة ويمكن للمدقق الاسترشاد بها عند تحديد مستوى الأهمية النسبية.

استفاد الباحث من هذه الدراسة الاجنبية في صياغة اسئلة متعلقة بالقدرة المالية وصافي الدخل في استبانتة الدراسة.

7. دراسة (Steinbart, 1987) [1] بعنوان "**بناء قاعدة على اسس متخصصة كوسيلة لدراسة الاهمية النسبية** ":

هدفت الدراسة إلى إيجاد نموذج لتحديد الأهمية النسبية في التدقيق ، حيث تقدم نموذجا لقياس الاهمية النسبية للتدقيق في مرحلة التخطيط ، وقد استخدم الحاسوب في تلك الدراسة لبناء النموذج في احدي الشركات التدقيق الامريكية ، اعتمد الباحث في بناء نموذج على المتغيرين أولا : الأساس الكمي المناسب لاحتساب الأهمية النسبية ، ويتأثر بخطط التمويل المستقبلية للعميل ، تصنيف الصناعة التي ينتمي إليها ، نوع المنشأة والصفات المالية لها وأخيرا احتياجات مستخدمي القوائم المالية الخاصة بالمنشأة . ثانيا : النسبة المئوية المضروبة في الأساس الكمي المحدد ، وتتأثر بالهدف من استخدام القوائم المالية للعميل وبالخبرات السابقة له . وبعد تحديد الأهمية النسبية كرقم يتم تعديلها طبقا للأهمية النسبية الخاصة بالأعوام السابقة للعميل .

[1] Steinbart, Paul J, "**The Construction of A Rule – Based Expert System as a Method for Studying Materiality Judgments**", The Accounting Review, Vol. LXII, No.1, January 1987, PP97-116.

تمثلت الاستفادة من هذه الدراسة في مجال البحث في أنها تقدم نموذجا كاملا لتحديد الأهميـــة النسبية بالبيئة التقليدية وكانت الاستفادة منها في المساعدة في اقتراح بعض العوامل المــؤثرة في تحديد الأهمية النسبية .

8. دراسة (Robinson And Fertucklen, 1985) [1] بعنوان " **<u>الأهمية النسبية: الدراسة التجريبية لقرارات المدققين</u>** ":

هدفت الدراسة الى التعرف على كيفية قيام مدقق الحسابات باتخاذ القــرارات حــول الأهمية النسبية في الواقع العملي، شملت الدراسة 610 قرارا يتعلق بالأهمية النسبية اتخذ في 61 عملية تدقيق بواسطة 3 شركات تدقيق كبرى كندية، من خـــلال دراســـة ميدانيـــة لتلـــك القرارات. وأشارت نتائج الدراسة إلى إن تأثير صافي الدخل على تحديد الأهمية النسبية عال جدا ولكنه ليس العامل الوحيد المؤثر، وهناك تأثير لمديري ومكاتب التدقيق وضغوط مجلـــس إدارة الشركة وخوف المدققين من قضايا مستقبلية قد ترفع عليهم،حيث أن هذه العوامل تـــؤثر في القرارات التي يتخذها المدققون والمتعلقة بتحديد مستوى الأهمية النـــسبية. قـــدم البحـــث خيارات للمساعدة في تنظيم عملية تحديد الأهمية النسبية، تبدأ بترك الخيار بتحديـــد الأهميـــة النسبية لقرارات مدققي الحسابات، مرورا بتثبيت بعض المعايير الخاصـــة بتحديـــد الأهميـــة النسبية وأخيرا الطلب من المدققين الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية المحدد فـــي تقريـــر التدقيق.

[1] Chris, Robinson And Fertucklen, "**Materiality: an Empirical Study of Actual Auditor Decisions**" Research Monograph, No.12, the Canadian Certified General Accountants, Research Foundation, Vancouver, D.C.1985 .

استفاد الباحث من الدراسة الاجنبية من المقترح الذي قدمته الدراسة والـذي احتـوى علـى خيارات للمساعدة في تنظيم عملية تحديد الأهمية النسبية، وهنا تكمن الاستفادة حيث سـاعدت في تحديد العوامل المؤثرة في الاهمية النسبية في هذه الدراسة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

بعد تناول الدراسات السابقة يمكن القول تتميز هذه الدراسة في أنها تدرس العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في ظل تكنولوجيا المعلومات حيث تم دراسة مدى تأثير عوامل نوع التكنولوجيا المستخدمة و مستواها وهو ما لم تتعرض له الدراسات السابقة. كما ان الدراسات السابقة تعرضت لجانب واحد دون الاخر او لمرحله من مراحل العمل التدقيقي في حدود علم الباحث .

فرضيات الدراسة:

بعد تحديد أسئلة الدراسة وأهدافها والمراجعة النظرية للمراجع والدراسات ذات الصلة، فقد تم صياغة الفرضيات العدمية التالية:

1. لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تعزى لاختلاف نوع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق.
2. لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تعزى لمستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة (بيئة التدقيق) في الشركات موضع التدقيق.
3. لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لمدققي الحسابات في الكويت وهي (المؤهل العلمي و الخبرة و الشهادات المهنية) على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

الفصل الثاني

المبحث الأول

مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

المبحث الثاني

التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

المبحث الأول

مفهوم الأهمية النسبية للتدقيق

- **تمهيد.**
- **تعريف الأهمية النسبية.**
- **الأحكام المبدئية المرتبطة بالأهمية النسبية.**
- **العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة إثبات التدقيق.**
- **نماذج تقدير الأهمية النسبية .**
- **تقدير الأهمية النسبية كما هي لغرض التخطيط لعملية التدقيق.**
- **مستويات الأهمية النسبية.**
- **العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية.**

1-1 تمهيد:

على الرغم من أن مفهوم الأهمية النسبية يعد مفهوماً غامضاً ويصعب قياسه، إلا أنه من المفاهيم الهامة في التدقيق، فهو بمثابة الأساس لتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها، لاسيما معايير العمل الميداني وإعداد التقارير، لذلك فان مفهوم الأهمية النسبية ذو تأثير كبير على القوائم المالية [1].

إن طبيعة عمل المدقق تلزمه في البداية أن يقرر ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء والمخالفات العامة، أي معرفة مدى الحدود المقبولة، والذي من خلاله يمكن الاستنتاج أن ما يفصح عنه العميل يعرض بشكل صادق وعادل الحقيقة المحاسبية، وهذا بدوره يتطلب من المدقق تقرير العناصر الأكثر أهمية بالقوائم المالية والتي تحتاج إلى أدلة إثبات أكثر إقناعا وحسماً، وبالتالي يمكن القول أن المدقق عليه أن يحدد بوضوح "ما هو المهم" لسببين على الأقل:

أولاً: أن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي خارجها لا يكون المدقق باستطاعته قبول تعريف وتغيير القوائم.

ثانياً: أنه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير الهامة تحدد أيضاً، ومن ثم فإن المدقق يكون باستطاعته التركيز على الجوانب الهامة، وبالتالي أداء تدقيق أكثر كفاءة؛ بمعنى تحقيق أعلى مستوى من التأكد بأقل مستوى من التكاليف [2].

وبالرغم من محاولة بعض الدراسات والمنظمات المهنية وضع نماذج يمكن للمدقق الاسترشاد بها للتقليل من الاختلافات الكبيرة في الاجتهادات التي تتعلق بتقدير الأهمية النسبية

---

(1) يوسف جهماني و أحمد العمري /**المرجع ذاته** ، ص:54.

(2) توماس مليم وهنكي أمرسون، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 2001، ص266.

عند القيام بعملية التدقيق، إلا أنه ليست هناك طرق أو معايير حتى الآن يمكن تطبيقها لقياس الأهمية النسبية في جميع الحالات، ويعتبر المعيار الرئيس هو الحكم المهني للمدقق.

2-1 تعريف الأهمية النسبية:

يقصد بالأهمية النسبية كما جاء بالمعيار الدولي رقم (320) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين **International Federation of Accountants (IFAC)** ما يلي: "تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه " [1] .

كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **Financial Accounting Standards Board (FASB)** الأهمية النسبية على أنها " مقدار أو مبلغ الحذف أو طبيعة التحريف الذي يشوب المعلومات المالية سواء كان قائماً منفرداً بذاته أو مجتمعاً مع غيره في ضوء الظروف المحيطة والذي يجعل من المحتمل أن يتغير حكم الشخص المتعقل الذي يعتمد على تلك المعلومات وتختلف قراراته كنتيجة مباشرة لذلك الحذف أو التحريف"، وهذا يعني أن المعلومة تعتبر ذات أهمية إذا كان الإفصاح عنها في التقرير أو عدمها يؤثر أو يغير في أحكام وتقديرات متخذي القرارات، وفي هذا الخصوص تتوقف مدى الأهمية النسبية للمعلومة على الحكم النسبي لها بالمقارنة مع البنود الأخرى للمعلومات[2].

[1] "Hand Book of International Auditing", **ISA No. 320, "Audit Materiality"**, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 3

[2] http://**www.fasb**.org/

وقد عرفت الأهمية النسبية بأنه " البند الذي إذا لم يتم إظهاره أو إذا حرف أو حذف، من المحتمل أن يخل ذلك بالصورة التي تعطيها الحسابات أو القوائم المالية محل الاعتبار [1].

كما عرفت الأهمية النسبية بأنها "البند ذا أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح عنه، أو سوء عرضه أو حذفه إلى تشويه أو نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات" [2].

ويرى الباحث أن مفهوم الأهمية النسبية يتطلب من المدقق أن يقوم بدراسة ظروف المنشاة محل التدقيق والتعرف على درجة المخاطر التي تتعرض لها البنود موضع التدقيق واحتياجات مستخدمي المعلومات الذين سوف يعتمدون على القوائم المالية التي تم تدقيقها والقرارات التي يمكن ان يتخذوه اعتمادا على نتائج اعمال التدقيق.

1-3 الأحكام المبدئية المرتبطة بالأهمية النسبية:

يستخدم مفهوم الأهمية النسبية في جانبين[3]

الأول: عند التخطيط لعملية التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار الأمور التي قد تؤدي إلى أخطاء ذات أهمية في البيانات المحاسبية، ويتكون لديه تصور أولي للأهمية النسبية لحسابات معينة أو مجموعة من العمليات، كما يكون لديه تصور عن الظروف

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**المعايير الدولية للمراجعة**"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المطابع المركزية، عمان، 2008.

[2] محمد راضي ، **المحاسبة المتوسطة**، ، الجمعية السعودية للمحاسبة، الجزء الأول، الرياض، 2001، ص83.

[3] يوسف جهماني و أحمد العمري /المرجع ذاته ، ص:54.

التي تستلزم استخدام أسلوب العينة، الأمر الذي يساعد على التخطيط للتدقيق بطريقة فعالة وذات كفاءة عالية.

الثاني: أنه يستخدم عند تقييم مدى صدق وأمانة البيانات المحاسبية، حيث يجمع المدقق الأخطاء التي لم تقم الشركة تحت التدقيق بتصحيحها، ويقيم مدى أهميتها وتأثيرها على القرارات الاقتصادية المبنية على القوائم المالية موضوع التدقيق.

ويجب على المدقق –عند تخطيط عملية التدقيق – أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما:

- **مستوى القوائم المالية:** حيث أن رأي المدقق في عدالة التمثيل والعرض تمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة.
- **مستوى رصيد الحساب:** حيث يتحقق المدقق من أرصدة الحسابات بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة تمثيل وعرض القوائم المالية. ومن الطبيعي أن يتضمن هذا المستوى أيضا أنواع المعاملات مثل المبيعات، المشتريات ... الخ.

أ- اعتبارات مخاطر التدقيق والأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية [1]:

1. يجب على المدقق تخطيط عملية التدقيق بحيث تكون مخاطر التدقيق ــ وفق تقديره المهني- عند مستوى منخفض ملائم، مع ملاحظة أن تقدير مخاطر التدقيق قد يكون كميا أو غير كمي.

---

(1) أرينزالفين ولوبك جيمس "**المراجعة مدخل متكامل** " ترجمة الديسطي و محمد عبد القادر، مراجعة حجــاج، أحمــد حامد، الرياض، دار المريخ، 2003 ، ص 234.

2. يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عند تخطيط عملية التدقيق – ضمن أمور أخرى– تقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق. وهذا التقدير قد يكون كمي أو غير كمي.

3. تتغير اعتبارات مخاطر التدقيق والأهمية النسبية بتغير حجم المنشأة وتعقد عملياتها من جهة، وبخبرة المدقق مع المنشأة ومعرفته بطبيعة أعمالها من جهة أخرى. وتؤثر بعـــض العوامل المتعلقة بالمنشأة أيضا على طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق لأرصدة بنود معينة وأنواع معينة من العمليات وما يرتبط بها من تأكيدات.

4. يجب على المدقق تقدير مخاطر وجود غش وأخطاء مهمة في مرحلة التخطيط. ففهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية قد يزيد أو يقلل من اعتبارات المدقق لمخاطر وجود غش أو أخطاء. ويجب على المدقق عند النظر في مخاطر التدقيق أن يقدر بصفة خاصة مخاطر وجود بيانات مضللة مهمة بسبب الغش. ويجب على المدقق النظر في آثار هذه التقديرات على الإستراتيجية العامة للتدقيق والأداء المتوقع ونطاق عملية التدقيق.

5. يجب على المدقق إذا قرر وجود مخاطر نتيجة احتمال احتواء القوائم المالية على غش أو أخطاء مهمة، أن يأخذ في الاعتبار هذا القرار في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق وعلى توزيع المساعدين على عمليات التدقيق، ووجود مستويات إشرافية ملائمة. ويجب أن تكون المعلومات والخبرة والقدرة لدى المساعدين الذين عهد إليهم بمسئوليات مهمة في عملية التدقيق متناسبة مع تقدير المدقق لمستوى المخاطر في العملية. فالمخاطر العالية، بصفة عامة، تتطلب مساعدين أكثر خبرة، أو إشرافا أوسع من جانب المدقق المسئول بصفة نهائية عن العملية خلال مرحلتي تخطيط العملية وتنفيذها. وقد تؤدي المخاطر العالية إلى توسع المدقق لمدى الإجراءات التي يتم

تطبيقها، أو تطبيق بعض الإجراءات في تاريخ أقرب لنهاية السنة المالية أو عند نهاية السنة وبصفة خاصة في بعض نواحي عملية التدقيق المهمة، أو في تعديل طبيعة الإجراءات للحصول على أدلــة أكثر حجية. يجب على المدقق عند تدقيق منشاة تعمل.

6. في مواقع متعددة أو أنشطة مختلفة، النظر في مدى تنفيذ إجراءات التدقيق في مواقع مختارة أو على أنشطة مختارة. وتشمل العوامل التي يجب على المدقق أخذها في الاعتبار فيما يتعلق باختيار موقع محدد بالذات أو نشاط معين عدة أمور منها:

- طبيعة ومبالغ الأصول والعمليات المنفذة في هذا الموقع أو التي تخص هذا النشاط.
- درجة مركزية السجلات أو تشغيل المعلومات.
- فاعلية بيئة الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة رقابــة الإدارة المباشرة على ممارسة السلطة التي تم تفويضها إلى آخرين وقدرتها على الإشراف الفعال على الأنشطة في الموقع أو على النشاط.
- درجة تكرار، وتوقيت، ومدى أنشطة المتابعة بواسطة المنشأة أو آخرين في الموقع أو على النشاط.
- أحكام المدقق بشأن الأهمية النسبية للموقع أو النشاط.

1. يجب على المدقق عند تخطيط عملية التدقيق أن يقرر المستوى المنخفض الملائم لمخاطر التدقيق وتقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية بطريقة من المتوقع أن توفر– في حدود القيود الطبيعية لعملية التدقيق ــ أدلة إثبات كافية للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي غش وأخطاء مهمة. ويجب على المدقق عند تنفيذ عملية التدقيق أن ينظر في الأهمية النسبية لأغراض التخطيط في حدود أقل مجموع كلي للبيانات التي تحتوي على غش وأخطاء مهمة لأي قائمة من القوائم المالية.

2. للمدقق الحق في أن ينظر في الأهمية النسبية لأغراض التخطيط قبل أو بعد إعداد القوائم المالية التي ستتم تدقيقها. وفي كلتا الحالتين فإن حكم المدقق المبدئي على الأهمية النسبية يجوز أن يبنى على القوائم المالية الأولية للمنشأة بعد تحويلها إلى أساس سنوي أو على القوائم السنوية لمدة واحدة سابقة أو أكثر، شريطة أن يأخذ المدقق في الاعتبار آثار أي تغيرات مهمة في ظروف المنشأة (مثل الاندماج مع منشأة أخرى) والتغيرات في الاقتصاد القومي ككل أو في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

3. يجب على المدقق عند تخطيط إجراءات التدقيق أن يأخذ في اعتباره طبيعة، وسبب (إذا كان معلوما)، ومبلغ أي غش وأخطاء مهمة كان على علم بوجودها من تدقيق القوائم المالية للمدة السابقة.

4. يجب على المدقق النظر في كفاية إجراءات التدقيق التي قام بتنفيذها إذا تبين له أن مستويات الأهمية النسبية لتقويم نتائج التدقيق كانت أقل بدرجة عالية عن تقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية من مرحلة التخطيط.

ب – اعتبارات مخاطر التدقيق والأهمية النسبية عند مستوى رصيد البنود أو عند مستوى أنواع العمليات [1]:

1– توجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق واعتبارات الأهمية النسبية؛ فمستوى مخاطر وجود غش أو أخطاء يتناسب عكسيا مع مبلغ هذا الغش أو هذه الأخطاء. فمثلا مخاطر وجود غش أو أخطاء بمبلغ كبير جدا في رصيد أحد البنود أو نوع من العمليات وما يرتبط به من تأكيدات قد تكون منخفضة جدا، في حين أن مخاطر وجود غش أو أخطاء بمبلغ صغير للغاية قد يكون مرتفعا جدا. وإذا افترضنا تساوي اعتبارات التخطيط الأخرى

---

[1] أرينز الفين ولوبك جيمس /**المرجع ذاته** ، ص:250.

وتبين للمدقق أن مستوى مخاطر التدقيق التي يعتبرها ملائمة في رصيد البند كان منخفضا، أو أن مبلغ الغش أو الأخطاء في رصيد البند أو نوع العمليات الذي يعتبره المدقق مهما كان منخفضا، فإن ذلك يتطلب منه أن يقوم بواحد أو أكثر مما يلي:

- اختيار إجراء تدقيق أكثر فاعلية.
- القيام بإجراءات للمدقق في تاريخ قريب لنهاية السنة المالية.
- التوسع في مدى إجراء معين من إجراءات التدقيق.

2- يجب على المدقق عند تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم تطبيقها على رصيد بند معين أو نوع معين من العمليات، تصميم إجراءات للحصول على تأكيد معقول باكتشاف مبلغ الغش أو الأخطاء التي يعتقد أنها مهمة بناء على تقديره المبدئي للأهمية النسبية عندما تضاف إلى مبالغ الغش أو الأخطاء في أرصدة بنود أو أنواع أخرى من العمليات عند النظر للقوائم المالية ككل. ويستخدم المدققون طرقا متعددة لتصميم إجراءات اكتشاف مثل هذا الغش أو الأخطاء.

3- يتعين على المدقق أن ينظر في مخاطر التدقيق عند مستوى رصيد البند أو نوع من العمليات لأن ذلك يساعد مباشرة في تحديد نطاق إجراءات التدقيق لرصيد البند أو نوع العمليات وما يرتبط به من تأكيدات. كما يتعين على المدقق أن يحد من مخاطر التدقيق عند مستوى رصيد البند أو نوع العمليات بالطريقة التي تساعده عند انتهاء عملية الفحص في إبداء رأي في القوائم المالية ككل عند مستوى مخاطرة منخفض ملائم.

وتتضمن أحكام الأهمية النسبية اعتبارات كمية ونوعية يمكن عرضها على النحو التالي[1]:

أ – الاعتبارات الكمية:

هناك العديد من الإرشادات التي تحكم الممارسة العملية مثل:

1- 5% إلى 10% من صافي الدخل.

2- 0.5 % إلى 1% من إجمالي الأصول.

3- 1% من حقوق الملكية.

4- 0.5% إلى 1% من إجمالي الإيرادات.

نسبة مئوية تعتمد على إجمالي الأصول أو الإيرادات أيهما أكبر.

ب- الاعتبارات النوعية:

التحريف الجوهري الذي لا يعتبر جوهريا بشكل كمي قد يكون جوهريا بشكل نوعي.

ومن أمثلة ذلك ما يلي:

1- احتمال وجود مدفوعات غير قانونية.

2- احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل العميل.

3- وجود عدم انتظام في اتجاه الأرباح من سنة لأخرى.

4- موقف الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية.

5- وجود شروط معينة في عقد قرض حصل عليها العميل تتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين.

---

[1] يوسف جهماني وأحمد العمري /**المرجع ذاته** ، ص:32.

4-1 العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة إثبات التدقيق[1]:

يتطلب معيار التخطيط تخطيط عملية التدقيق بصورة كافية، للإقتناع بأن عملية التدقيق سوف تتم وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، ووفقاً لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ التدقيق، كما يتطلب معيار التخطيط أيضاً عند اختيار إجراءات التدقيق أن يأخذ المدقق في الاعتبار – ضمن أمور أخرى – إستراتيجية التدقيق التي يتبناها بالنسبة للمنشأة المعنية بما في ذلك القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، ومشاكل التدقيق السابقة والحالية ومصادر أدلة وقرائن التدقيق التي يرى المدقق الاعتماد عليها، وتوقيت إجراءات التدقيق.

ويتضمن مفهوم الأهمية النسبية أحكاماً نوعية وأحكاماً كمية، ولا يتوقف كلية على حجم المبلغ، وعند اكتشاف أي غش وأخطاء مهمة فإن المدقق يأخذ في الاعتبار كلا العاملين في تقرير ما إذا كان البيان غير الصحيح يجب تصحيحه أو الإفصاح عنه. وعلى الرغم من ذلك فإن المدقق ولأغراض التخطيط يقتصر فقط على الوجه الكمي للأهمية النسبية، حيث إنه وعند تخطيط عملية التدقيق يقوم المدقق بتقدير الأهمية النسبية– كما أسلفنا من قبل– عند المستويين التاليين:

- **مستوى القوائم المالية:** لأن رأي المدقق عن عدالة القوائم المالية يمتد إلى القوائم المالية ككل.
- **مستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات:** لأن المدقق يتحقق من أرصدة الحسابات للتوصل إلى نتيجة عامة كلية عن عدالة القوائم المالية .

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين *SOCPA* ، لجنة معايير المراجعة ، "**دراسة عن: معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية**"، نيسان 2000 م، ص756.

وتمثل الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية أقل مجموع للبيانات غير الصحيحة (الناشئة عن الغش والأخطاء المهمة) في إحدى القوائم المالية ويكون ذلك من الأهمية بحيث يجعل القوائم المالية مضللة ولا تظهر بعدالة المركز المالي أو نتائج الأعمال أو التدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

وفي هذا الصدد قد ينشأ الغش والأخطاء الهامة من سوء تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها، أو من أي انحراف عن الحقيقة، أو نتيجة حذف معلومات ضرورية .وتمثل الأهمية النسبية عند رصيد الحساب أقل مبلغ غير صحيح (بسبب الغش والأخطاء المهمة) يمكن أن يوجد في رصيد الحساب، فالأخطاء في حدود هذا المبلغ تُعد مسموحاً بها.

وعند قيام المدقق بعمل تقدير مبدئي كمي للأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية، فيمكن عمل تقدير مبدئي للأهمية النسبية لكل حساب بتوزيعها عند مستوى القوائم المالية على الحسابات الفردية. ويمكن إجراء هذا التوزيع على كُلٍ من حسابات قائمة المركز المالي وحسابات قائمة الدخل.

وعلى الرغم من ذلك، فنظراً لأن معظم الأخطاء في حسابات قائمة الدخل تؤثر على قائمة المركز المالي، ونظراً أيضاً لقلة حسابات قائمة المركز المالي، يقوم كثير من المدققين بإجراء هذا التوزيع فقط على حسابات قائمة المركز المالي .وعند إجراء هذا التوزيع يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره احتمالات الأخطاء في رصيد الحساب والتكلفة المنتظرة لتحقيق هذا الحساب .فعلى سبيل المثال، فإن احتمالات وجود أخطاء في حساب المخزون تفوق بكثير احتمالات وجود أخطاء في حسابات الأصول الثابتة، كما أن تكاليف تدقيق المخزون تفوق عادة تكاليف تدقيق الأصول الثابتة. كما يجب على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق أن يأخذ في اعتباره مخاطر التدقيق .وعند اتخاذ قرارات عن الأهمية النسبية عند مستوى رصيد الحساب،

يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار العلاقة بينه وبين الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية، لأن ذلك يترتب عليه قيام المدقق بتخطيط عملية التدقيق لاكتشاف الغش والأخطاء المهمة (بسبب الغش أو الأخطاء) التي قد تكون غير مهمة بصفة فردية، إلا أنها لو أضيفت إلى الغش والأخطاء المهمة في أرصدة حسابات أخرى، فإنها قد تكون مهمة بالنسبة إلى القوائم المالية ككل[1] .

ومخاطر التدقيق هي مخاطر يخشى فيها المدقق عدم الدراية الكافية في تعديل القوائم المالية والتي قد تحتوي على غش أو أخطاء مهمة. فكلما ازدادت رغبة المدقق في إبداء الرأي الصحيح، قلة احتمالية التعرض لمخاطرالتدقيق والتي يمكن ان يرغب في تحملها .فإذا كان المدقق يريد أن يكون متأكداً بنسبة ٩٥ % فإن مخاطر التدقيق تكون ٥ % . و يقوم المدقق في تحديد مخاطر التدقيق على مستوى منخفض عند تدقيق القوائم المالية لشركة عامة تتداول أسهمها على نطاق واسع ومن ثم يكثر عدد مستخدمي القوائم وتقرير المدقق، على عكس ما في حالة شركة خاصة مقفلة يقل فيها عدد المستخدمين .وبالمثل قد يحدد المدقق مخاطر التدقيق عند مستوى أكثر انخفاضاً في حالة تعرض العميل لفشل مالي مقارنة في حالة العميل يتمتع بمركز مالي قوي.

ويكون رأي المدقق في القوائم المالية دالة إثبات يحصل عليها نتيجة تحقيق إثباتات متعلقة بأرصدة الحسابات الفردية أو أنواع العمليات[2].

---

[1] طارق عبد العال، "**موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**" الجزء الثاني، مصر، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2004 م، ص57

[2] محمد علام ، "حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات" ، **المجلة الإدارة العامة**، المجلد ٤٣، العدد ١، الرياض، مارس 2003 م، ص54.

5-1 نماذج تقدير الأهمية النسبية:

إن وجود أسس أو معايير لقياس مستوى الأهمية النسبية في التدقيق تعتبر أمر هام وضروري، لأنه يمكن عن طريقها خفض الوقت الملائم لأداء عملية التدقيق، وبالتالي يمكن خفض تكاليف التدقيق، على اعتبار وجود علاقة طردية بين الأهمية النسبية للعنصر وكمية ونوعية الأدلة والقرائن، بمعنى أن المدقق يجمع قدراً أكبر وأهم من الأدلة والقرائن كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر، والعكس صحيح. هذا فضلاً عن رفع كفاءة المدقق وتخفيض مستوى المخاطر في عملية إبداء الرأي والتي تعتمد على الحكم المهني للمدقق وخبرته.

وفيما يلي بعض النماذج التي استخدمت في تقدير الأهمية النسبية[1]:

1. **نموذج (Bernstein, 1967)[2]: <u>مبادئ الأهمية النسبية ، مراجعة الحسابات:</u>**

يتناول هذا النموذج الإفصاح عن البنود غير العادية في القوائم المالية المنشورة لعدد من الشركات الأمريكية، وقد افترض هذا النموذج أن البنود غير العادية التي يتم الإفصاح عنها لها أهمية نسبية، وبناءً عليه تم إجراء دراسة لمقارنة هذه البنود غير العادية والمتعلقة بصافي الدخل على أمل التوصل إلى مؤشر يحدد مستوى الأهمية النسبية.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن مدققي الحسابات لا يعتمدون على معياراً ثابتاً لتقدير الأهمية النسبية للإفصاح عن البنود غير العادية. وإقترح **Bernstein** اعتماد نسبة 15% من معدل صافي دخل الشركة لخمس سنوات معياراً للأهمية النسبية.

---

[1] طارق عبد العال حماد /**المرجع ذاته** ، ص:165.

[2] Bernstein, Leopold A., **"The Concept of Materiality"**, The Accounting Review، January 1967.

2. **نموذج (Woolsey, 1973)** [1]: **دراسة عن الأهمية النسبية:**

اعتمد هذا النموذج – في تحديد الأهمية النسبية – على آراء عينة من مدققي الحسابات والمحاسبين ومستخدمي القوائم المالية ومدرسي مادة المحاسبة، وقد وجد **Woolsey** أن عينة الدراسة اعتمدت في تحديد الأهمية النسبية على نسبة الخطأ والتي تعود على صافي الدخل قبل الضريبة، حيث وزع **Woolsey** في عينة الدراسة حالة اشتملت على خطأ في تقييم المخزون السلعي لستة شركات مختلفة.

3. **نموذج (Moriarity and Barron , 1979)** [2]: **الحكم المبني على تعريف الأهمية النسبية:**

استخدم الباحثان في هذا النموذج حالات افتراضية مختلفة، عرضا فيها عدداً من المتغيرات مثل صافي الدخل وإجمالي الأصول والدائنين وحقوق الملكية وعدد الأسهم، وعرضت هذه الحالات على ثمانية شركات تدقيق بهدف التعرف على المتغيرات التي استخدمت لتحديد مستوى الأهمية النسبية.

دلت النتائج على أن جميع المتغيرات المذكورة استخدمت من قبل عينة الدراسة، إلا أن الأسلوب الذي استخدمت فيه هذه المتغيرات لم يكن متشابها لأن المدققين يعملون في بيئة معقدة. وتجدر الإشارة إلى أن الحالات الفرضية موضوع الدراسة تعرضت لانتقادات من قبل بعض أفراد العينة بسبب عدم توفر المعلومات الكافية لتحديد مستوى الأهمية النسبية.

[1]Woolsey, Sam M ،.Materiality Survey, **Journal of Accountancy**, 1973.

[2]Moriarity, Shane, and Barron, F. Hutton, A Judgment Based Definition of Materiality, **Journal of Accounting Research**, Vol. 17, Supplement, 1979.

4. **نموذج (Robinson and Fertuck , 1985)** [1]: **الأهمية النسبية : الدراسو التجريبية لقرارات المدققين الحاليين:**

اعتمد هذا النموذج على قرارات مدققي الحسابات التاريخية حول الأهمية النسبية لتحديد العوامل التي تؤثر على مستواها في الواقع العملي، واختار الباحثان إحدى وستين عملية تدقيق قامت بها ثلاث شركات تدقيق كعينة لإجراء دراستهما عليها، وبلغ مجموع القرارات التي اتخذت في هذه العمليات ستمائة وعشر قرارات.

وقد استنتج الباحثان أن صافي الدخل له تأثير كبير على تحديد مستوى الأهمية النسبية، إلا أنه ليس العامل الوحيد. كما استنتجا أن المدققين قد يتأثرون في تحديد مستوى الأهمية النسبية بمديريهم وبضغوط مجالس إدارة الشركات أو الخشية من إقامة دعاوى ضدهم.

5. **نموذج (Steinbart, 1987)** [2]: **بناء نموذج رئيسي مبني على نظام الخبرة كمادة دراسة في مقياس الأهمية النسبية:**

قام **Steinbart** بإجراء دراسة هدفت إلى بناء نموذج لقياس الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط للتدقيق مستعينا بأحد المدققين، وقد اختبر **Steinbart** صلاحية نموذجه عن طريق ستة مدققين قاموا بتقييم النموذج المذكور واقترحوا بعض التعديلات اللازمة. ويستخدم النموذج المذكور نوعين من المتغيرات:

---

(1) Robinson, Chris, and Ferktuck Len, "**Materiality: An Empirical Study of Actual Auditor Decisions**", Research Monograph, No. 12, The Canadian Certified General Accountants Research Foundation, Vancouver B.C, 1985.

(2) Steinbart, Paul J., " **The Construction of a Rule-Based Expert System as a Method for Studying Materiality Judgments** ", The Accounting Review, Vol. LXII, No. 1, 1987.

الأول: كمي يتعلق بخطط التمويل للشركة موضوع التدقيق، وصفاتها المالية، والصناعة التي تنتمي إليها، ونوع الشركة، واحتياجات مستخدمي البيانات المالية.

الثاني: هو النسبة المئوية التي يجب أن تضرب بالمتغير الأول.

ولكي يتم تطبيق النموذج المقترح على الشركة يتم تعديله طبقا لمستوى الأهمية النسبية للشركة تحت التدقيق في السنوات السابقة.

6. **نموذج (Jordan, Clark and Pate, 1995)** [(1)]: **العناوين الرئيسية للأهمية النسبية ضمن تعديلات التدقيق:**

اعتمد هذا النموذج على التقارير المالية للشركات المدرجة في المؤشر الصناعي الذي يطلق عليه اسم مودي (dustrial Moody's index) في الفترة 1988–1992 وعددها ألفي شركة تقريبا لدراسة مستويات الأهمية النسبية المستخدمة من قبل المدققين، واستخدم الباحثون مجموع الأصول وحقوق الملكية وصافي الدخل من العمليات المستمرة كأساسيات لحساب نسبة الأثر المتجمع للتغير في المبادئ المحاسبية إلى كل واحدة منها.

واستنتج الباحثون أن النسب السابقة هامة، ويمكن للمدققين الاسترشاد بها عند تحديد مستوى الأهمية النسبية.

ويري الباحث ان جميع النماذج السابقة انها قديمة ولكن كان لابد من استعراضها كونها قد سبق واستخدمت وتمت الممارسة عليها من قبل المدققين الخارجيين في الدول الاجنبية المتقدمة مما يعزز الاطار النظري والافكار الواردة به من ناحية عملية مما يزيد من مستوى التاصيل العلمي والعملي ضمن هذا المجال .

[(1)] Jordan ،Charles E, Stanley J. Clark, and Gwen R. Pate ،"Materiality Guidelines for Modifying Audit Reports", **Journal of Accountancy**, 1995.

1-6 تقدير الأهمية النسبية كميا لغرض التخطيط لعملية التدقيق:

هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى المخاطرة في التدقيق فإذا ما ارتفع المستوى المقبول للأهمية النسبية، تقل نسبة المخاطرة في التدقيق، والعكس صحيح كذلك، ويجب على المدقق أن يأخذ هذه العلاقة بعين الاعتبار عند تحديده لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيقوم بها [1].

فإذا قرر المدقق مثلا بعد وضع خطته لإجراءات تدقيق محددة، أن يكون مستوى الأهمية النسبية منخفض، فان مخاطر التدقيق في هذه الحالة ترتفع ولذلك يجب عليه أن يسعى لتخفيضها عن طريق تخفيض مخاطر الاكتشاف وذلك من خلال الوسائل التالية:

- زيادة نطاق إجراءات تدقيق.
- اختيار إجراءات تدقيق أكثر فاعلية.
- تنفيذ إجراءات تدقيق محددة في وقت قريب لتاريخ الميزانية العمومية .
- ويجب أن تؤخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق وأثناء تنفيذ عملية التدقيق المتمثلة بجمع أدلة الإثبات، وفي مرحلة كتابة التقرير التي تمثل مرحلة تقييم شاملة لعملية التدقيق.

فمفهوم الأهمية النسبية يمكن أن يراعى في مرحلة التخطيط من خلال تحديد المستوى الملائم للأهمية النسبية، وهذا بدوره يتحدد من خلال نسبة أو مستوى المخاطرة التي يقبلها مدقق الحسابات عند إبداء رأيه المهني حول عدالة القوائم المالية، ويتم ذلك من خلال تحديد بنود أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات التي يجب فحصها، وكذلك من خلال تحديد حجم العينة أو تحديد ماهية أساليب التدقيق التحليلية اللازمة في عملية التدقيق.

---

[1] محمد الهواري ، "**دراسات في مراجعة الحسابات**" ، الجزء الثاني، مكتبة غريب، القاهرة، 2000 ، ص123.

أما التطبيق العملي لمفهوم الأهمية النسبية أثناء تنفيذ عملية تدقيق وجمع أدلة الإثبات فيمكن أن يدلل عليه المثال التالي: قد يعتقد مدقق الحسابات أن مخاطر الضبط منخفضة من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلي الذي اعتمد عليه إلى حد ما، ولكن أثناء تنفيذ عملية التدقيق يتبين له عكس ذلك، فعليه بالتالي زيادة حجم العينة والقيام بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية لتقليل مستوى مخاطر الكشف، ليتوصل في النهاية إلى مستوى المخاطرة المقبول الذي خطط له منذ البداية.

أما عند كتابة التقرير فيجب أن يتأكد المدقق من أن الإدارة بادرت إلى تعديل البيانات المالية في ضوء بعض أو كامل الأخطاء التي يلفت المدقق نظر الإدارة لها، وعلية فعند قيام المدقق بإبداء رأيه الفني حول عدالة تلك القوائم يجب أن يتأكد من أن مجموعة الأخطاء المكتشفة والأخطاء غير المكتشفة لا يزيد عن المستوى المقبول للأهمية النسبية الذي حدده في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وعند تحديده لمستوى القبول لديه، وعليه عند عدم استجابة الإدارة لملاحظاته إبداء رأي متحفظ أو سلبي حيال ذلك.

ويرى الباحث: أن مفهوم الأهمية النسبية أمر يتعامل ويتعايش معه مدقق الحسابات في مراحل التدقيق المختلفة.

7-1 مستويات الأهمية النسبية:

هناك ثلاثة مستويات من الأهمية النسبية يتم استخدامها لتحديد الرأي الذي يتم بناءاً عليه إصدار تقرير التدقيق وهي كما يلي[1]:

المستوى الأول: القيم التي لا تتسم بالأهمية النسبية:

في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية ولكن لا يحتمل أن تؤثر على قرار المستخدم، سيتم اعتبارها لا تتسم بالأهمية النسبية وفي هذه الحالة سيعد إصدار تقرير نظيف أمراً ملائماً.

المستوى الثاني: القيم التي لا تتسم بالأهمية النسبية و لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة:

إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على القرار المستخدم ولكن مع استمرار القوائم المالية كوحدة تتسم بالعدالة وبالتالي تعد نافعة، على سبيل المثال قد يؤثر معرفة وجود تعريفات كبيرة بالأصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة قرضاً عندما يمثل الضمان في الأصول الثابتة ولكن التحريف بالمخزون لا يعني أن النقدية والمدينين وباقي عناصر القوائم المالية أو أن قائمة المركز المالية كوحدة سيتم اعتبارها كوحدة غير صحيحة على نحو يتسم بالأهمية النسبية.

المستوى الثالث: القيم التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم كوحدة محل الشك:

يتحقق المستوى الأعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل اتخاذ المستخدم لقرارات غير صحيحة إذا ما اعتمد القوائم المالية كوحدة.

---

[1] يوسف جربوع ، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** "، عمان، مؤسسة الوراق، 2000 م، ص176.

يشار الى مدى التحريف أو الاستثناء الذي يؤثر على العناصر المختلفة للقوائم المالية بالانتشار ، فكلما ازدادت التحريفات كثر من التقارير السلبية، مما يتطلب إصدار تقرير يتم فيه الامتناع في إبداء رأي المدققين إذا كان يفقد الاستقلالية وفقاً للقواعد السلوكية والمهنية ، مما يعكس الأهمية الاستقلالية بالنسبة للمدققين ويعد الخروج عن قاعدة الاستقلال أمراً يتسم بالأهمية النسبية الشديدة.

8-1 العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية:

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية في التدقيق الأساس لتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث يرتبط استخدام مفهوم الأهمية النسبية بتأثير الأخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وهو الأمر الذي يترتب عليه ضرورة قيام المدقق بدراسة مفهوم الأهمية النسبية سواء على المستوى الفردي أو على المستوى الإجمالي للحسابات في القوائم المالية [1].وقد أكد على ذلك المعيار رقم (320) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث ينص: "على المدقق دراسة الأهمية النسبية عندما[2]:

أ – يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

ب– يقيم تأثير المعلومات الخاطئة.

إن العلاقة بين كمية أدلة وقرائن الإثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية؛ فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما إحتاج المدقق إلى كمية أدلة إثبات أكبر وكلما كانت الأهمية النسبية أقل كلما احتاج المدقق إلى أدلة إثبات أقل. والأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى، مع

---

[1] علي الدروقي ، " استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة ناصر، 2004، ص 58.

[2]"Hand Book of International Auditing", ISA No. 320, "**Audit Materiality**", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 3

أن تحديد الأهمية النسبية للعنصر ترجع إلى مدقق الحسابات، فربما يعتبر أحد العناصر ذات أهمية جوهرية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم[1].

ويرى الباحث أن مفهوم الأهمية النسبية يعتمد تحديده أساساً على الحكم المهني المستند إلى الخبرة، أي أنه أمر يعتمد إلى حد ما على الرأي الشخصي أكثر من اعتماده على الجانب الموضوعي. وانه يؤثر في الطريقة التي تعد بها القوائم المالية وكذلك عملية تدقيقها، وانه مفهوم يصعب تحديده بوضوح، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة. وبالتالي يتطلب مفهوم الأهمية النسبية من المدقق أن يقوم بدراسة كافة الظروف المحيطة بالمنشأة واحتياجات مستخدمي المعلومات، لأن المقدار الذي يعتبر جوهرياً للقوائم المالية لإحدى المنشآت قد لا يكون كذلك بالنسبة للقوائم المالية لمنشأة أخرى ذات حجم أو طبيعة مختلفة، هذا بالإضافة إلى أن ما يعتبر جوهرياً للقوائم المالية لإحدى المنشآت في فترة معينة قد لا يكون كذلك في فترات أخرى. ويمكن القول أن المفاهيم السابقة للأهمية النسبية تتصف بأنها غير عملية، حيث أنها ليست محددة على وجه الدقة، إذ أن المعيار المتخذ للتفرقة بين ما يعتبر معلومات هامة وأخرى غير هامة هو تأثير المعلومات على حكم مستخدمي تلك المعلومات، ومن الطبيعي أن مستخدمي المعلومات سوف تختلف آرائهم وفقاً لهذا المعيار. وبالتالي تتوقف اعتبارات المدقق للأهمية النسبية على حكمه المهني وتتأثر باحتياجات المستخدمين للقوائم المالية.

والجدير بالذكر أنه توجد مؤشرات رئيسة تستخدم لقياس مستوى الأهمية النسبية نذكر منها[2]:

---

[1] غسان المطارنة ، " **تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص192.

[2] أحمد أبو العزم ، "**دراسات في المراجعة: المفاهيم والمبادئ وإجراءات التحقق**" ، القاهرة، الدار الجامعية ، 2001، ص98.

1. **حجم البند:** تقاس الأهمية النسبية للبند وفقاً لهذا المؤشر على أساس حجمه المطلق، وتجدر الإشارة في هذا الخصوص أن هذا المؤشر وحده غير سليم ولا يتلاءم مع كثير من الحالات، لأنه يثير مشكلة تحديد الحد الفاصل للحجم المطلق وكيف يتم حسابه، وبالتالي يجب أن يستعان معه بمؤشر آخر.
2. **مدى تأثير البند على تحديد الأرباح أو الخسائر:** ووفقاً لهذا المؤشر يعتبر البند ذات أهمية، أي يكون مادياً أو جوهرياً إذا كان من شأنه أن يحول أرباح المنشأة إلى خسائر أو يقلل منها بشكل كبير، أو العكس؛ أي يحول خسائر المنشأة إلى أرباح أو يقلل منها بشكل كبير.
3. **استخدام النسب المئوية:** إعتبر هذا المؤشر أكثر المؤشرات استخداماً في سبيل قياس الأهمية النسبية للعنصر أو البند، ويتم ذلك عن طريق إيجاد العلاقة بين البند الخاضع للقياس وأساس ثابت آخر مثل صافي الربح. ويمكن توضيح بعض النسب المئوية التي يمكن استخدامها على النحو التالي[1]:

- **النسبة المئوية للبند إلى صافي الربح:**

وفي هذه الحالة إذا كانت النسبة المئوية لبند معين إلى صافي الربح أعلى من النسبة المئوية لبند آخر، فهذا يعني أن البند الأول أكثر أهمية نسبياً من البند الثاني، وبالتالي يحتاج إلى معالجة خاصة والحصول على أدلة إثبات أقوى وأكثر. ولكن يجب ملاحظة أنه في حالة عدم استقرار صافي الربح من سنة لأخرى، فإن ذلك يترتب عليه ترتيب أو تصنيف بنود متشابهة ترتيباً مختلفاً من سنة إلى أخرى لمجرد اختلاف صافي الربح فقط، وللتغلب على خاصية عدم استقرار صافي الربح استخدمت طريقة متوسط صافي الربح.

---

[1] علي الدروقي /**المرجع ذاته** ، ص:58.

- **النسبة المئوية للبند إلى متوسط صافي الربح:**

وفي هذا المؤشر يتم استخدام متوسط صافي الربح للمنشأة لعدد من السنوات بدلاً من استخدام صافي الربح عن سنة واحدة للتغلب عن المشكلة السابقة.

- **النسبة المئوية للبند إلى مجمل الربح:**

إن اتخاذ مجمل الربح كأساس ثابت للبند المراد قياس أهميته النسبية أكثر سهولة وضماناً من صافي الربح، لأنه يتأثر بالتقلبات في نتائج الأعمال بدرجة أقل من تأثر صافي الربح، ولكن ينبغي أن يراعي ما تتميز به المشروعات الصناعية عن المشروعات التجارية.

ويري الباحث: أنه من الضروري أن تقوم الجهات المنظمة للمهنة بمساعدة المدققين في تحديد الأهمية النسبية وتقليل الاختلافات في أحكامهم الشخصية فيما يخص ما إذا كان الحذف والتحريف جوهرياً أم لا عن طريق تحديد مقدار الخطأ الذي يعتبر جوهرياً، كأن تحدد على سبيل المثال نسبة مئوية من صافي الدخل، وبذلك تكون هناك قاعدة عامة يسترشد بها المدققون في تحديد الأهمية النسبية.

المبحث الثاني

التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات

- **تمهيد**.
- **تكنولوجيا المعلومات وعملية التدقيق**.
- **أهمية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات**.
- **أهداف التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات**.
- **إجراءات التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات**.
- **أساليب التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات**.
- **معايير التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات**.
- **مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات** .

2-1 تمهيد:

أصبحت السمة الغالبة على الكثير من المنظمات الحديثة استخدامها للتكنولوجيا في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها. فهي تساعد في بناء المؤسسات الناجحة، وتساعدها في بناء علاقات متميزة مع عملائها. أما بالنسبة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والذي يطلق عليه Audit Automation فيقصد به: "عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق"[1]. كما تعرف بأنها "وسائل إلكترونية لتجميع المعلومات ومعالجتها وتخزينها ونشرها".

ولم يتغير مفهوم التدقيق نتيجة ظهور الأنظمة الإلكترونية، واستخدامها في المجال المحاسبي، كما أنه لا يوجد فرق بين مفهوم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية المعقدة وتلك النظم غير المعقدة، إلاّ أن الاختلاف بين بيئة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية، والبيئة الإلكترونية، كان له تأثير على تنفيذ مهام عملية التدقيق من عدة نواحي، منها التأثير على الأساليب والمداخل المستخدمة في عملية التدقيق، ويمكن توضيح الفرق بين البيئتين كما يلي[2]:

أ- مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية:

هي البيئة التقليدية التي يتم فيها استخدام الأسلوب اليدوي لمعالجة البيانات، في جميع أو معظم العمليات الخاصة بالنظام.

---

[1] علي الذنيبات ، "**مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق**" ، دراسات العلوم الإدارية ، الأردن، المجلد 30، العدد 12، 2003، ص253.

[2] حسن العطار ، "نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني: مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة"، **مجلة البحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد الأول،2000، ص56.

ب- مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية:

هي البيئة التي يتم فيها استخدام الحاسب الإلكتروني لمعالجة البيانات، سواء في مرحلة الإدخال، أو مرحلة التشغيل، أو مرحلة المخرجات.

ومن هنا فرضت تكنولوجيا المعلومات واقعاً جديداً على مهنة التدقيق نتيجة اعتماد أنشطة ومعاملات الشركة على الحاسب الإلكتروني، مما أدى إلى ضرورة تواكب مهنة التدقيق والمدققين مع هذا التطور، وأهمية تغيير أساليبهم التقليدية بأساليب مستحدثة تعتمد على الأساليب التكنولوجية الحديثة والأساليب التحليلية المتقدمة لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، ومن الأمثلة على ذلك استخدام برامج التدقيق الإلكترونية ونظم الخبرة[(1)].

ويختص هذا الجزء بدراسة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي مفاهيم ومعايير وأساليب التدقيق وإجراءاتها.

2-2 تكنولوجيا المعلومات وعملية التدقيق:

لما كانت الموارد المتاحة للمدقق محدودة فإن المدقق مكلف بتوجيه الموارد المحدودة توجيها أفضل لجمع الأدلة التي تمكنه من الخروج بالنتيجة المناسبة لذلك فقد بدأ الاهتمام بدراسة مدى وفعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق في أعمال التدقيق[(2)].فالأنظمة الالكترونية لم تغير المناهج والطرائق المحاسبية ولكنها غيرت بصفة أساسية وجوهرية الإجراءات المحاسبية كما أن أهداف التدقيق لم تتغير ولكن الأدوات التي يستخدمها المدققون لتحقيق هذه الأهداف قد تغيرت[(3)].

[(1)] عبد الوهاب نصر على ، "دراسة الآثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 40، العدد 1، 2003، ص5.

[(2)] علي الذنيبات /**المرجع ذاته** ، ص:225.

[(3)] سمير أبوغابة ، "**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة في لأنظمة الالكترونية للمعلومات**"، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، 1998، ص7.

أي أن أهداف التدقيق في ظل المعالجة الآلية للمعلومات لا تختلف عن الأهداف في التدقيق اليدوية [1]. وبما أن اصطلاح تدقيق التشغيل الالكتروني للبيانات يستخدم لوصف نوعين مختلفين من النشاط المرتبط بالحاسب[2]:

الأول: عملية فحص وتقويم هيكل الرقابة الداخلية في نظام التشغيل الالكتروني للبيانات.

الثاني: استغلال الحاسب من قبل المدقق في أداء بعض أعمال التدقيق والتي كانت تتم بشكل يدوي.

2-3 أهمية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات:

لا يمكن للمدقق أداء مهمته في تدقيق العمليات المحاسبية الالكترونية دون استخدام الحاسوب وذلك للأسباب التالية[3]:

1. التطور المستمر في مهام وإجراءات التدقيق نتيجة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.
2. توفير الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق .
3. تحسين عملية اتخاذ القرار وعملية ممارسة الحكم الشخصي.
4. تحسين جودة عملية للتدقيق بشكل عام.

وكذلك يضيف الذنيبات الى الأهمية ما يلي[4]:

1. زيادة النظرة المتفائلة لدى العملاء إزاء عملية للتدقيق.
2. زيادة شهرة مكاتب للتدقيق بسبب استخدامها الحاسوب في عملية للتدقيق.
3. الحصول على عملاء جدد نتيجة استخدام الحاسوب في للتدقيق.

---

(1) أحمد حلمي جمعة ، "**التدقيق الحديث للحاسابات**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص191.

(2) صادق حامد مصطفى ، "إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات"، **المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد**، العدد 9، 1998، ص340.

(3) أحمد جمعة /**المرجع ذاته** ، ص:206.

(4) علي الذنيبات /**المرجع ذاته** ، ص:262.

4. إمكانية استخدام أساليب حديثة في التدقيق بسبب استخدام الحاسوب.

5. إمكانية إنجاز بعض العمليات للتدقيق المعقدة بدرجة أكثر سهولة.

6. تسهيل عملية تدقيق أعمال المدققين من قبل الشركاء أو المديرين.

2-4 أهداف التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات:

إن استخدام نظم الحاسوب لإنجاز أعمال التدقيق يساهم في تحقيق الأهداف التالية[1]:

- **الاقتصاد:** أي أن هدف المدقق فحص استخدام الحاسوب للتأكد من أنه يستخدم بأقصى طاقة ممكنة لخدمة المنشأة وبأقل التكاليف ويوفر المعلومات والبيانات المطلوبة في الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على المنشأة.
- **الفعالية:** أي أن هدف المدقق فحص فعالية الأدوات الرقابية للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.
- الكفاية: أي أنه يجب على المدقق التحقق من استخدام الحاسوب لتلبية المتطلبات الأكثر أهمية بالنسبة للمنشأة بحسب مفهوم الأهمية النسبية.
- الحماية: بمعنى أن يتأكد للمدقق من حماية النظام من مختلف المخاطر المرافقة لاستخدامه ومن أهمها انهيار النظام وفقدان البيانات المخزنة على الأقراص الحاسبية ومشكلات الفيروسات وسرقة البيانات أو التخريب المتعمد الذي قد تتعرض له النظم لتغطية المخالفات التي قد يرتكبها بعض العاملين.

---

[1] السيد أحمد السقا ، "**المراجعة الداخلية: الجوانب المالية والتشغيلية**"، الجمعية السعودية للمعالجة، الإصدار 12،الرياض، 2002، ص470.

2-5 إجراءات التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات

يمكن تقسيم مراحل التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات إلى المراحل التالية:

أ- اختبارات التدقيق المبدئية[1]:

يقوم المدقق بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عن آلية تدفق العمليات داخل نظام المعلومات المحاسبي الآلي وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات التشغيل وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية وماهية الضوابط الرقابية

ب- اختبارات الالتزام[2]:

يقوم المدقق في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي، والأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة الخاصة بهذا النظام، والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه وكذلك حجم الاختبارات التي يجب القيام بها، وطبيعة أدلة التدقيق المطلوبة، وتوقيت القيام بالتدقيق، وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها، والتي يتم على أساسها تحديد حجم الاختبارات التفصيلية.

ج- الاختبارات التفصيلية [3]:

بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة والثقة بها، يبدأ المدقق بالمرحلة الأخيرة للتدقيق، وهي إجراء الاختبارات التفصيلية، وفحص مدى الثقة في تشغيل

---

[1] محمد كامل /**المرجع ذاته** ، ص:138.

[2] السيد أحمد السقا /**المرجع ذاته** ، ص:466.

[3] عبد الوهاب نصر على وآخرون، "**دراسات في: المراجعة المتقدمة**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص374.

البيانات وذلك عن طريق التأكد من أن البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها و إجراء تدقيق فجائي أثناء تشغيل البرنامج على الحاسب و التحقق من أن سند التدقيق والأدلة المؤيدة للتشغيل، تمكن من الحكم على مدى دقة وكمالية البيانات المعدة إلكترونيا والتأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة و التأكد فيما إذا كان مخطط البرنامج لا علاقة له بتشغيل الآلات وأن القائم بتشغيل الآلات لا صلة له بالملفات والنسخ المحفوظة في المكتبة.

فإذا تبين للمدقق دقة نتائج التشغيل واكتمالها، فإنه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة، وفي هذه الخطوة يقرر المدقق فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراءات تدقيق إضافية وبالتالي تعديل برامج التدقيق.

2-6 أساليب التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات:

على الرغم من الآثار الكثيرة المرافقة لاستخدام الحاسوب في إدارة البيانات المحاسبية، فإن معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها لم تتأثر، فقد بقيت المفاهيم الأساسية ومستويات التدقيق المعروفة هي الإطار العام لعملية التدقيق يدوية كانت أم حاسوبية(1).

أي أن الاختلاف بين التدقيق في بيئة الحاسوب وبين التدقيق اليدوي، ينحصر فقط في الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق، والتي تعتمد على إمكانية الحاسوب كلياً أو جزئياً بحسب مستوى تطور النظام وبحسب خبرة المدقق. و من أهم أساليب التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات التدقيق حول الحاسوب و يعتمد على خطوات التدقيق اليدوية نفسها، إذ

---

(1) إدريس آشتيوي ، "**المراجعة: معايير وإجراءات**"، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، بنغازي، ليبيا، 1997، ص343.

يتجاهل مدقق الحسابات وجود الحاسب، وكذلك استخدامه في عمليات التدقيق، ولا يحاول الاستفادة أو التعرف إلى كيفية تشغيله ومعالجة البيانات والمعلومات فيه.

اما التدقيق من خلال الحاسوب فيحتم على مدقق الحسابات أن يكون على دراية ومعرفة بكيفية استخدام الحاسوب، وبذلك يستطيع إجراء عملية التدقيق آلياً والتعرف على البرامج المستخدمة في مجال التدقيق خلال الحاسوب، وعلى نظم تشغيلها وقدرتها على استبعاد العمليات غير المقبولة ورفضها أو تتبع تصحيحها ومن ثم معالجتها المعالجة المطلوبة، وهذا الأسلوب يكسب المدققين خبرة كافية في مجال أنظمة التشغيل وفي مجال التطبيقات الإدارية والمحاسبية المستخدمة في الحاسوب[1]. ويرى الباحث أن هذا الأسلوب غير مكلف وسريع وبسيط كما أنه لا يتطلب توفر خبرة كافية من قبل المدقق.

اما أسلوب المحاكاة المتوازية فيتطلب قيام المدقق بكتابة برنامج للحاسوب يتم من خلال تكرار جزء من النظام المطبق لدى العملاء، فمثلاً يرغب المدقق في جمع جدول أرصدة المدينين لدى أحد العملاء، والموجود على شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسوب فقط، بحيث يمكن تشغيل الملف الرئيسي للعميل على حاسوب المدقق أو حاسوب العميل نفسه باستخدام برنامج الحاسوب الذي وضعه المدقق، ويقوم المدقق بعد ذلك بمقارنة إجمالي الناتج عن الحاسوب مع إجمالي الأستاذ العام[2].

اما أسلوب الاختبار المتكامل فيعتبر أسلوب الاختبار المتكامل امتداداً لمدخل البيانات الاختبارية، وفيه يقوم المدقق بإنشاء وحدة وهمية يمكن أن تكون قسم أو زبون أو عامل أو مورد وهمي... الخ، حيث يقوم بإدماجها ضمن ملفات المنشأة.

---

[1] عبدو حمادة /**المرجع ذاته** ، ص:77.

[2] عبدو حمادة /**المرجع ذاته** ، ص:79.

اما أسلوب التتبع والملاحظة فيعتبر هذا الأسلوب امتداداً لأسلوب الاختبار المتكامل، حيث يتم اختيار بيانات الاختبار من ضمن البيانات الفعلية للعمليات، مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات، وتتبع نتائج تشغيلها عند كل نقطة من البيانات الفعلية، وتتمثل الميزة الأساسية لهذا الأسلوب في أنه يستخدم البيانات الفعلية للمنشأة، ومن ثم يجنب المدقق استخدام القيود العكسية، وبالتالي تجنب المشاكل التي قد تنجم عنها لدى فصلها،

اما أسلوب التدقيق بمساعدة الحاسوب فيتمثل باستخدام برامج التدقيق العامة بالحاسوب وتعتبر هذه البرامج أداة للتدقيق يتم تصميمها بواسطة منشآت متخصصة في عمليات التدقيق المختلفة وتمتاز برامج التدقيق العامة بالحاسوب بميزتين هما[1]:

الأولى: تصمم هذه البرامج بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المدققين على استخدامها في مجال التشغيل الآلي للبيانات.

الثانية: إمكانية تطبيق برنامج واحد لعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم عدة برامج خاصة

2-7 معايير التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات: تعد المعايير بمثابة النموذج الذي يجب أن يتبعه المدقق في إتمام عملية التدقيق، وتقوم الهيئات العلمية والمهنية بوضع هذه المعايير[2]، **وفيما يلي نتناول أهم معايير التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات:**

أولاً- التأهيل العلمي والعملي للمدقق:

يجب أن يؤهل المدقق تأهيلاً علمياً وعملياً حتى يتمتع بمهارات متخصصة تمكنه من تنفيذ عملية التدقيق في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، ويستطيع المدقق الاستعانة

---

[1] توماس مليم وهنكي أمرسون / **المرجع ذاته** ، ص:524.

[2] محمد الرملي وأحمد عبد اللاه ، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، **مجله البحوث التجارية المعاصرة**، جامعة أسيوط، العدد 2، 1998، ص243.

بذوي الخبرة والمهارات من العاملين معه أو من غيرهم[1]،وتكون المسئولية الواقعة عليه متساوية في الحالتين.

ويجب أن يتوافر في المدقق وفريق التدقيق مؤهلات تمكنهم من تنفيذ عملية التدقيق، وتتمثل هذه المؤهلات في الآتي[2]:

1- فهم مكونات نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية والبرامج المستخدمة فيها، حتى يتمكن من تخطيط عملية التدقيق، والإشراف على فريق التدقيق و فهم تأثير هذه البيئة على إجراءات الرقابة الداخلية و تنفيذ إجراءات التدقيق، واستخدام أساليب تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

2- القدرة على التحقق من مدى فعالية نظم الخبرة ونظم دعم واتخاذ القرار التي يستخدمها عملاء التدقيق في تحقيق الأهداف المرجوة منها، ويمكن للمدقق التحقق من مدى فعالية نظم الخبرة وذلك بمقارنة الحكم الذي يصل إليه من خلال نظم الخبرة مع الحكم الذي يصل إليه أحد الخبراء في هذا المجال في مسألة معينة، أو أنه يقوم باختبار القواعد الموجود بنظام الخبرة، فإذا تأكد أنها تطابق حكمه فهذا يعنى أن نظام الخبرة على درجة عالية من الفعالية.

ويستطيع المدقق الاستعانة بخبير يمتلك مهارات متخصصة، على أن يكون هذا الخبير من موظفي المدقق أو من الخارج، وفي الحالة الثانية يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية، بأن العمل المؤدى بواسطة الخبير ملائم لأهداف التدقيق، وجاء في المعيار رقم (620) لسنة 2004، والصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، معنى كلمة الخبير

---

[1] مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، "**معيار المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي**"، مارس، 1997، الفقرة 112.

[2] Hand Book of International Auditing, ISA No.401, "**Auditing, in a Computer Information Systems Environment**", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 4.

على أنه "شخص أو شركة تمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في حقل معين ما عدا المحاسبة والتدقيق"، ويجب على المدقق أن يحصل على دليل كافي وملائم بأن العمل الذي قام به الخبير يعد ملائماً لأغراض التدقيق[1]، كما ورد في المعيار رقم (73) لسنة 1998، والصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنه على المدقق أن يتأكد من توافر عدة أمور هامة في الخبير، وهي كما يلي[2]:

1. الشهادة المهنية أو غيرها من المؤهلات التي تبين قدرته في هذا المجال.
2. سمعة الأخصائي ومكانته بين نظائره –أقرانه– وغيرهم من الملمين بقدراته أو أدائه.
3. الخبرة بنوعية العمل المطلوبة منه.

ويرى الباحث: أن معيار التأهيل العلمي والعملي لمدقق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية قد اتسع ليشمل مؤهلات وقدرات خاصة لم تكن مطلوبة في مدقق نظم المعلومات المحاسبية اليدوية.

ثانياً– بذل العناية المهنية اللازمة:

يجب على المدقق أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل التدقيق وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلاّ فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المدقق أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركاً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية التدقيق[3].

---

[1] Hand Book of International Auditing, ISA No. 620, "**Using the Work of An Expert**", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 2,3.

[2] AICPA Professiona l Standards, SAS No.73, "**Using the work of a Specialist**", AU Section 336, December, 1998, Parag. 8.

[3] محمد عبد المجيد وآخرون، "**المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة**"، النظرية والتطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002، ص 449.

أما في مجال التدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية فإنه يمكن القول بأن المدقق قد بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بالآتي[1]:

1- كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بما يمكن من تقديم تأكيد معقول عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، وهذا يحتاج من المدقق:

أ- فريق تدقيق لديه خبرة عالية مجال نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

ب- الاستعانة بخبير في مع قدرة المدقق على التعامل معه.

2- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، للحصول على مؤشرات تدل على نقص الرقابة داخل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مثال على ذلك نقص الرقابة الخاصة بالوصول إلى التطبيقات، ونقص إجراءات الرقابة على أمن البرامج وملفات البيانات، وكذلك ارتفاع مستوى أخطاء التشغيل.

3- القدرة على استخدام أساليب تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، بما يمكن من زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

ويرى الباحث: أن معيار بذل العناية المهنية اللازمة، الواجب الاسترشاد به في التدقيق تأثر سلباً، نتيجة تعقد بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مما يزيد الجهد المبذول لتنفيذ عملية التدقيق، إلاّ أن التأهيل العلمي والعملي في ظل هذه البيئة واستخدام التدقيق لأساليب تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية كان له تأثيراً إيجابياً في رفع كفاءة وفعالية تطبيق هذا المعيار.

---

[1] محمد كامل /**المرجع ذاته** ، ص:96.

ثالثاً: معيار التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (401) لسنة 2004 الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في الفقرتين رقم (7،6)، أنه يجب على المدقق عند قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية الإلمام بجميع الأنشطة المعقدة والجوهرية بهذه النظم، ويتضمن إلمام المدقق على عدة نواحي تتمثل في النقاط التالية[1]:

1. درجة تعقد التشغيل الذي يقوم به الحاسب الإلكتروني في كل عملية لها أهمية نسبية مرتفعة.
2. الهيكل التنظيمي لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، ونطاق تركيز أو توزيع هذه النظم، بما يمكن من تحديد أثرها على عملية الفصل بين الواجبات.
3. إمكانية الحصول على البيانات والمستندات الأصلية، وملفات معينة داخل الحاسب الإلكتروني، نتيجة لإتاحة بعض هذه البيانات والمستندات لفترة زمنية قصيرة.
4. تفهم هيكل الرقابة الداخلية الخاص بنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، وتقييم خطر التدقيق.

كما أن عملية تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تحتاج لمساعدين على درجة عالية من الخبرة والمهارة وهذا قد لا يتوفر ضمن فريق التدقيق، مما يجعل المدقق بحاج لتأهيل وتدريب بعضهم أو الاستعانة بتخصصات وخبرات من خارج المكتب، وتؤدي أيضاً تدقيق هذه النظم إلى صعوبة مراقبة أداء المساعدين لكثير من المهام بمساعدة الحاسب الإلكتروني[2]، إلاّ أن استخدام المدقق لنظم الحاسبات الإلكترونية لعب دوراً إيجابياً في التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين، حيث أمكن استخدام نظم

[1] Hand Book of International Auditing, ISA No. 401, **Op.Cit, Parag**. 6,7.

[2] عبد الوهاب على وآخرون/**المرجع ذاته** ، ص:17.

الخبرة في تخطيط عملية التدقيق، كما في تحديد خطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية وتنفيذ الإجراءات التحليلية، ومن أمثلة نظم الخبرة، استخدام نظام أطلق عليه اسم مخطط التدقيق، لتحديد الأهمية النسبية عند تخطيط أعمال التدقيق، وأمكن كذلك استخدام نظم دعم القرار في توزيع مهام التدقيق على المساعدين ضمن فريق التدقيق باستخدام نموذج البرمجة بالأعداد الصحيحة. [1]

يرى الباحث: أن استرشاد المدقق بهذا المعيار في تنفيذ عملية التخطيط، تأثر نتيجة تعقد بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وتعقد هيكل الرقابة الداخلية، مما زاد من خطر التدقيق ورفع مستوى الشك عند المدقق، ومن ثَم كان التأثير على طبيعة وتوقيت ومدى عملية التدقيق، والتأثير على توزيع المهام بين فريق التدقيق، إلاّ أن استخدام المدقق لأساليب تدقيق نظم المحاسبات الإلكترونية، رفع كفاءة وفعالية المدقق في التخطيط السليم والتوزيع الملائم لساعات عمل المساعدين ضمن فريق التدقيق، مع إمكانية تقييم أدائهم.

رابعاً: معيار أدلة الإثبات:

دليل الإثبات في التدقيق هو "أي مستند أو بيان أو إجراء يُمكن المدقق من التأكد من صحة وصدق المعلومات المحاسبية محل التدقيق "وعلى المدقق ضرورة إدراك أثر استخدام الشركة لنظم معلومات محاسبية الإلكترونية على أنواع الأدلة، وعلى إجراءات جمعها، حيث تتحول معظم المستندات الأصلية من مستندات ورقية إلى مستندات إلكترونية، كما في حفظ المستندات الخاصة بدفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ على الأشرطة الممغنطة،[2] وتتغير

---

[1] عيد محمود حميدة خلف ، "**أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية**"، الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، السنة 22، العدد 1 ، 2002، ص79.

[2] عبد الوهاب علي وآخرون/**المرجع ذاته** ، ص:17.

إجراءات جمع الأدلة الإلكترونية حيث يستخدم المدقق أساليب تدقيق الإلكترونية بدلاً من الأساليب اليدوية.

ولقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 500 لسنة 2004 م، تحت عنوان "أدلة الإثبات في التدقيق "، حيث جاء في الفقرات رقم (3،5،6) أنه يمكن الحصول على أدلة الإثبات عن طريق استخدام اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق الجوهرية، حيث تمكن الأولى من الحصول على أدلة إثبات بما يؤكد ملاءمة التصميم والتشغيل الفعلي للنظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية، وتمكن إجراءات التحقق الجوهرية من الحصول على أدلة إثبات عن تحريفات جوهرية موجودة في القوائم الماليةوهي[1] نوعان: اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة وإجراءات الفحص التحليلي.

ومن أهم أدلة الإثبات التي تلائم بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ما يلي[2] :

1- التحليل الإحصائي: حيث يستخدم الحاسب الإلكتروني لعمل مقارنات بين البيانات المعدة باستخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني والبيانات أو التقديرات الأخرى المعدة مسبقاً، ويتم عمل تحليلات إحصائية معقدة يصعب إجراؤها في ظل التدقيق اليدوي.

2- وسائل الضبط والتحكم الإلكتروني: حيث يتم مراقبة مدى صحة معالجة البيانات والمعلومات إلكترونياً، وهو يشبه أسلوب المراقبة بالاستثناءات، حيث يتعرف المدقق على الاستثناءات كما في زيادة أحد بنود المصروفات عن المخصص له.

3- أسلوب عينات الاختبار: حيث يقوم المدقق بانتقاء بعض العينات التي يختبرها أثناء تدقيق للعمليات المعالجة إلكترونياً للتأكد من دقة التشغيل.

---

[1] Hand Book of International Auditing, ISA No. 500, "**Audit Evidence**", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 3,5,6

[2] محمد كامل /**المرجع ذاته** ، ص: 110.

4- استعراض تفصيلي للمخرجات: ويستخدم المدقق هذا الأسلوب لمعالجة عيوب أسلوب عينات الاختبار، ويعد هذا الأسلوب هام في حالة الشك في صحة المخرجات.

إلاّ أن جمع الأدلة الإلكترونية محاط بمجموعة من الصعاب نتيجة احتمال فقد البيانات، وعدم كفاءة المدقق في مجال تكنولوجيا المعلومات،[1] وعدم قدرته على استخدام أساليب التدقيق الإلكترونية.

ويرى الباحث: أن استخدام نظم معلومات محاسبية إلكترونية في الشركة محل التدقيق، أدى إلى اتساع نطاق أدلة الإثبات، لتشمل أدلة إثبات جديدة لم تكن موجودة في ظل نظم المعلومات المحاسبية اليدوية، ومن ثَم كان لذلك تأثير سلبي على إمكانية تطبيق معيار أدلة الإثبات نتيجة احتمالات فقدان الأدلة وعدم القدرة على قراءتها بالعين المجردة، في حين كان لاستخدام أساليب تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تأثير إيجابي على تنفيذ عملية التدقيق بما تمتلكه هذه الأساليب من قدرات فائقة تُمكن من خلق أدلة إثبات موضوعية كما في التحليل الإحصائي، ووسائل الضبط والتحكم الإلكتروني.

2-8 مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات:

عرفت معايير التدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية خطر التدقيق على أنه:

فشل المدقق دون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم محرفة تحريفا جوهريا[2].

ونظرا للآثار البالغة التي أحدثتها نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية في عملية التدقيق فقد حاز موضوع خطر التدقيق اهتمام العديد من الجهات المهنية وخاصة أن

---

[1] إبراهيم السيد الخليجي ، "**دراسة تطبيقية لأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة بجمهورية مصر العربية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 2004، ص89.

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون،"**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية،2000، ص100.

جودة عملية التدقيق ترتبط بدرجة اكتشاف المدقق للأخطاء والغش (التحريفات) بأنواعها فكلما زادت جودة عملية التدقيق قل خطر التدقيق وابتعدت عن الغش في اكتشاف الأخطاء مما يعطي الثقة اللازمة للمدقق في إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وصدق القوائم المالية المعدة الكترونيا. [1]

مكونات خطر التدقيق في ظل معالجة بيئة تكنولوجيا المعلومات:

وتتمثل مكونات خطر التدقيق في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف وفيما يلي نلقي الضوء على هذه المكونات في ظل المعالجة الآلية للمعلومات:

1- الخطر الحتمي:

يعتبر الخطر الحتمي من مكونات خطر التدقيق ومؤشرات هذا الخطر لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية التدقيق، ولا شك أن نسبة الخطر الحتمي تتأثر بالخصائص الفريدة لطبيعة أعمال المنشأة فضلا عن طبيعة نظام التشغيل الالكتروني المطبق والصعوبات التي يفرضها هذا النظام فيما يتعلق بكيفية تدقيق هذا النظام علاوة على تعقيد أداء عملية التدقيق [2].

فالتعديلات في مسار التدقيق المتعلقة بنظم التشغيل الالكتروني للبيانات تتمثل أساسا في الدليل المستندي للعملية، ونظرا لأن المستندات المستخدمة في إدخال البيانات للحاسب قد يحتفظ بها لفترة قصيرة من الوقت، وقد لا توجد مستندات للمدخلات على الإطلاق في بعض نظم المحاسبة الالكترونية نظراً لإدخال البيانات بشكل مباشر إلى النظام، لذلك لا بد للمدقق من زيارة المنشأة بشكل متكرر أثناء السنة، وذلك لفحص المعاملات في الوقت التي ما تزال فيه النسخة الإستنادية موجودة لدى المنشأة، كما يتطلب منه أيضا أداء اختبارات أكثر من أجل تبرير تقدير الخطر الحتمي أقل من المستوى الأقصى[3].

---

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون/**المرجع ذاته** ، ص:116.

[2] محمد الضيوفي و عوض ، "**أصول المراجعة**"، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، 2001، ص.149

[3] عبد الفتاح الصحن وآخرون/**المرجع ذاته** ، ص:106.

ويرى الباحث أنه نظراً لمسئولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات لذلك لا بد للمدقق من تقييم مستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق، مما يزيد من فاعلية قرارات المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات التي تؤدي إلى التحريف الجوهري في القوائم المالية.

2- خطر الرقابة:

يعرف خطر الرقابة على أنه: [1]"احتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة وما يحتويه من سياسات وإجراءات"، وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي، فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقاً لمناهج مختلفة، حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الآلية ينطوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما[2]:

أ- خطر الوصول إلى ملفات البيانات السرية نظرا لإمكانية عدد كبير من الأشخاص الوصول إلى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات.

ولتفادي سهولة الوصول إلى النظام يخصص رمز أو كلمة سرية لكل شخص مصرح له باستخدام النظام ولتعليل خطر الرقابة المرتبط بهذه النظم فإن الأمر يستوجب:

1. الرقابة الفعالة على كلمات السر.
2. استخدام رموز مركبة من أجل التوصل إلى ملفات البيانات الحساسة.
3. تغيير كلمات السر من وقت إلى آخر.
4. يجب توثيق النظم والبرامج والتعديلات فضلا عن التحقق من أن هذه التعديلات قد تم اعتمادها بشكل دقيق.
5. تحديد الاختصاصات والواجبات فيما يتعلق بعناصر قاعدة البيانات.

---

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون/**المرجع ذاته** ، ص:106.

[2] صادق مصطفى /**المرجع ذاته** ، ص:337.

ب- خطر ضياع مسار التدقيق بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين، وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسة، حيث يتم تحديث الملفات الرئيسة بصفة مستمرة.

ولحماية مسار التدقيق من الضياع هناك بعض الضوابط التي تساعد على ذلك ومن أهمها:

1. توجيه عناية دقيقة لعملية إعداد المدخلات عند تصميم نظم المعالجة الآلية للمعلومات.
2. تسجيل جميع أنشطة الحاسب في ملف تاريخي
3. الاحتفاظ بملفات يومية احتياطية من أجل الرجوع إليها، وقد تحفظ تلك الملفات على أشرطة أو أقراص ممغنطة.
4. يجب أن تتضمن البرامج المستخدمة في عمليات الإضافة أو التعديل أو الحذف أو الحماية الذاتية الكافية ضد أي استخدام من شخص غير مصرح له باستخدام هذه البرامج.
5. ويرى الباحث أنه ينبغي أن يتوافر للمدقق الدراية والفهم لعناصر هيكل الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات (بيئة الرقابة – النظام المحاسبي – الإجراءات الرقابية)، كما أنه لا بد من التركيز على ما إذا كان هنالك دليل كافي بخصوص قوة وفعالية هيكل الرقابة وذلك من أجل تبرير تقليل خطر الرقابة أدنى من المستوى الأقصى.

3- خطر الاكتشاف:

"ويقصد بخطر الاكتشاف احتمال فشل للمدقق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية"[1].

---

[1] أحمد جمعة /**المرجع ذاته** ، ص:181.

وتجدر الإشارة إلى أن خطر التدقيق يمثل احتمال مشترك لمكوناته الثلاثة (الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف)، ويعتبر خطر الاكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم من قبل المدقق من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية.

حيث يستطيع المدقق التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة.

ويمكن للمدقق تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية، ويقوم المدقق بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المنشأة محل التدقيق أسبوعيا أو شهريا، وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة، وتزداد أهمية القيام بهذا الاختبار كلما ازدادت نظم المعالجة الآلية تقدماً وتعقيداً.

ويرى الباحث: أن استخدام الحاسب يسمح للمدقق في جمع وتقييم أدلة الإثبات التي تدعم فعالية الاختبارات الأساسية، وذلك عن طريق فحص كميات متزايدة من الأدلة التي تؤيد صحة وصدق القوائم المالية مما يجعل المدقق قادراً على التحكم في خطر الاكتشاف بدرجة أكثر فعالية.

ثانيا: الأساليب الرقابية التي يمكن بها تأمين الأنظمة الالكترونية ضد المخاطر المختلفة:

يمكن النظر إلى هذه الأساليب على أنها عبارة عن حلقات تتضمن مستويات مختلفة للرقابة حيث إذا ما أخفق أحد هذه المستويات في درء الخطر انتقلنا إلى مستوى أخر من الرقابة ويمكن تلخيص هذه المستويات على النحو التالي[1]:

1- مرحلة منع وقوع الخطر: في هذه المرحلة يكون الهدف الرئيسي للرقابة هو تجنب حدوث الخطأ.

[1] حسن العطار ، "نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة "، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد 1 ، 2000.

2- مرحلة اكتشاف الخطر: وتهدف إلى تصميم الطرق الخاصة بمراقبة المخاطر المختلفة المحتمل أن يتعرض لها النظام الالكتروني، والتقرير عنها للمسئولين لاتخاذ كافة الإجراءات اللازمة.

3- مرحلة الحد من الآثار الناتجة عن الخطر: بصفة عامة إذا ما تم وقوع الخطر، فإنه يجب أن يكون هناك من الإجراءات والإمكانات المتاحة التي تساعد على تخفيض الخسائر الناجمة عن الأخطار، وعلى سبيل المثال إن الاحتفاظ بنسخة إضافية من الملفات الرئيسية سوف يساعد على حماية المعلومات في حالة تعرض الملفات الرئيسة الموجودة في مركز الكمبيوتر للفقد.

4- مرحلة التحري والتحقق: وذلك عن طريق القيام بإجراء تحريات دقيقة والتحقيق عن الظروف التي أدت إلى حدوث هذه المخاطر، وبصفة عامة فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال هذه التحريات يمكن استخدامها عند تخطيط سياسة الأمن المتعلقة بالأنظمة الالكترونية.

ويرى الباحث: إن إتباع هذه المراحل يساهم في سلامة وصحة النظام الالكتروني وبياناته وذلك من خلال تخفيض الآثار والمخاطر التي يمكن أن يتعرض لها النظام الالكتروني إلى أقل حد ممكن.

مسودة المشروع المشترك بين معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المحاسبين القانونيين الكندي، حول مبادئ ومعايير خدمات التوثيق التي تساهم في توفير الثقة لكل من النظام ومواقع التصفح عبر الانترنيت/الإصدار الأخير[1][2]

لقد كان معهد المحاسبيين القانونيين الأمريكي من الهيئات المحاسبية السباقة في مضمار التجارة الإلكترونية ، وبالتعاون مع معهد المحاسبين القانونيين الكندي انشأ مشروعا مشتركا ، وقام المعهدان بتشكيل فريق عمل حددت مهامه الأولية باستقصاء حاجة السوق لخدمات التوكيد Assurance (تدقيق صفحات مواقع الشركات على شبكة الانترنيت).

وبناءً على نتائج اللجنة قام المعهدان *ومن خلال المشروع المشترك بينهما* بإنشاء خدمة تدقيق جديدة تم الاتفاق على تسميتها (موثوقية الموقع Webtrust) وهي عبارة عن منح الشركة الراغبة بالحصول على هذه الخدمة الجديدة ختماً إلكترونيا يوضع على صفحة موقعها بحيث يبين للمتعامل معها بأن موقعها يتم تدقيقه من قبل أحد منتسبي المعهدين. [3]

يبدأ الإصدار بإعطاء ملخص بسيط بالقول "إن مجلس التطوير التابع لكل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المحاسبين القانونيين الكندي قد وضع إطار عمل لتطوير خدمة جديدة؛ وذلك استجابة لحاجة السوق الجديدة في ظل بيئة الأعمال الجديدة".

---

[1] ظاهر القشي ، " مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية " الدكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن ، 2003 .

[2] Exposure Draft, AICPA/CICA, Trust Services Principles and Criteria, Incorporating Systrust and Webtrust, July 1, 2002, Version 1.0, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. www.aicpa.rog. Page (1).

[3] Appalraju Yogen," **Accountants Chip In To Build Trust In E-Commerce**", Computing Canada, 11/23/98, Vol. 24, Issue 44, Page 28, www.ebscohost.com.

مبادئ ومعايير خدمات الموثوقية ،لقد تم استعراض تعاريف كل من المبادئ والإجراءات المقترحة بالمشروع بشكل مختصر وفيما يلي المبادئ التي طورها مجلس التطوير المشترك للمعهدين كالتالي[1]:

أ- **الحماية** (**Security**) ، وينص على أن يكون النظام محمياً من الاختراقات غير المصرح بها.

ب-**جاهزية النظام** (**Availability**) ، وينص على أن يكون النظام جاهزا للعمل وفقا للسياسات الموضوعة.

ج-**تكامل المعالجة** (**Processing Integrity**) ، وينص على انه قد تم التأكد من أن جميع الإجراءات قد تم تجهيزها وأنها توفر معلومات دقيقة ووقتية ومصرح بها.

د- **الخصوصية على الشبكة** (**Online Privacy**) ، وتنص على أن الاستخدام والإفصاح عن جميع المعلومات التي تم الحصول عليها عبر التعامل بالتجارة الإلكترونية من خلال شبكة الانترنيت ، يتماشى مع سياسات الشركة الموضوعة لتأمين الخصوصية للمتعاملين معها.

هـ- **السرية** (**Confidentiality**) ، وتنص على أن سرية جميع المعلومات ، تتماشى مع سياسات الشركة الموضوعة لتأمين سرية المعلومات.

---

[1] Exposure Draft, AICPA/CICA, Ibid.

الفصل الثالث

المنهجية والدراسة الميدانية

الفصل الثالث

- منهجية الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- أداة الدراسة
- صدق وثبات أداة الدراسة
- الأساليب الإحصائية
- نموذج الدراسة
- اختبار الفرضيات وعرض وتحليل النتائج

منهجية الدراسة :

اتبع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة حيث غطي الجانب النظري من خلال الرجوع إلى الكتب والدوريات والمقالات الالكترونية والنشرات المتخصصة بينما تم تغطية الجانب الميداني من خلال تصميم استبانه تخدم أهداف الدراسة وتم توزيعها على مدققي الحسابات وذلك للحصول على إجابات المستجيبين والذي بموجبها اختبرت الفرضيات وصولاً للنتائج ثم التوصيات، وذلك من خلال الرجوع إلى مجموعتين من المصادر هما:

المصادر الأولية: تتمثل في البيانات الميدانية التي تم جمعها بواسطة استبانه تغطي أبعاد متغيرات الدراسة وتم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات في الكويت.

المصادر الثانوية: وتتمثل في الإطار النظري لهذه الدراسة والذي تم جمعها من خلال مطالعة المعايير الدولية والكتب والدوريات المتخصصة والمجلات ورسائل الدكتوراه والماجستير والدراسات المنشورة ذات العلاقة بموضوع الدراسة وذلك من أجل بناء الإطار النظري للدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في الكويت والحاصلين على رخصة مزاولة تدقيق الحسابات، والممارسين للتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات تحديدا، حيث تم توزيع استبانه على عينة منهم والبالغ عددها (90) مدققا مثلوا عينة الدراسة، ثم تم جمع الاستبيان وبلغ عدد الإستبانات المسترده (85) إستبانة واستبعد (11) منها بسبب عدم وضوح الأجوبة ، وبذلك كان عدد الإستبانات التي تم استردادها و الصالحة للتحليل (74) إستبانة.

أداة الدراسة:

بناء على طبيعة البيانات المطلوب جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة، والوقت المسموح لجمع البيانات ، وجد الباحث أن الأداة الأكثر ملاءمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة وهي " الاستبانة"، وذلك لصعوبة الحصول على البيانات المطلوبة عن طريق الأدوات الأخرى كالمقابلات الشخصية أو الزيارات الميدانية، أو الملاحظة الشخصية، وعليه فقد قام الباحث بتصميم إستبانة لتحقيق أغراض الدراسة وقد استخدم الباحث في بناء محاور عبارات الدارسة أسلوب الاستبانة المقيدة **closed Questionnaire** الذي يحدد الاستجابات المحتملة لكل سؤال مقابل كل عبارة من عبارات المحاور الخمسة قائمة تحمل الاختيارات التالية وفقا لمقياس ليكرت الخماسي [1]: (موافق بشدة – موافق – موافق بدرجة متوسطة – غير موافق – غير موافق بشدة).

ولتحديد متوسط الوزن النسبي الفارق للتميز بين عبارات كل محور من محاور الدراسة تم حساب الآتي:

(المدى = 5 − 1= 4، طول الخلية = 5/4 = 0.80)

وتم إضافة هذه القيمة (0.80) إلى أقل قيمة في مقياس ليكرت وهى الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول خلية وهكذا لباقي الخلايا، ليصبح المقياس على النحو التالي:[2]

---

[1] عطية حمدي أبو الفتوح ، "**منهجية البحث العلمي وتطبيقاتها في الدراسات التربوية والنفسية**"، دار النشر للجامعات، القاهرة ، 1996م ، ص291.

[2] بدران العمر: "التحليل الإحصائي للبيانات في البحث العلمي باستخدام Spss"، **مجلة الإدارة العامة** ، الرياض، 2002 م، ص 322.

جدول رقم (1) مقياس ليكرت

غير موافق بشدة	1.80 - 1.00
غير موافق	2.60 - 1.81
موافق بدرجة متوسطة	3.40 - 2.61
موافق	4.20 - 3.41
موافق بشدة	5.00 - 4.21

مكونات الاستبانة :

لتحديد أهم العوامل المؤثرة على اعتبار الأهمية النسبية في التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات واختبار فرضيات الدراسة، فقد تم تصميم الاستبانة بناء على متطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالأهمية النسبية والأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة وتكونت الاستبانة من جزأين على النحو التالي:

- **الجزء الأول:** يتضمن المتغيرات المستقلة للدارسة مقسمة إلى ثلاث محاور وهي:

1- محور العوامل الديموغرافية والمتعلقة بالبيانات الشخصية والمستوى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات في الكويت (ويتضمن 6 عبارات) .

2- محور يتعلق بنوع تكنولوجيا المعلومات المستخدم في الشركات التي يقوم المدققين، عينة الدراسة، بالتدقيق عليها (ويتضمن هذا المحور 11 عبارة) .

3- محور مستوى تكنولوجيا المعلومات المطبقة من قبل الشركات التي يقوم المدققين، من عينة الدراسة، بتدقيقها(ويتضمن 9 عبارات) .

- **الجزء الثاني:** يتضمن المتغيرات الأساسية للدراسة (المتغيرات التابعة) ويتكــون محــور العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية عند التدقيق في ظل بيئــة تكنولوجيــا المعلومــات(ويتضمن 56 عبارة).

صدق وثبات أداة الدراسة:

لتحقيق صدق الاستبانة قام الباحث بعرضــها علــى المحكمــين مــن ذوي الخبــرة والاختصاص من المدققين الممارسين في بيئة تكنولوجيا المعلومــات و عــدد مــن أســاتذة الجامعات في الأردن والكويت ، وكذلك تم عرضها على متخصص في اللغة العربية للتأكــد من سلامة اللغة والصياغة اللغوية للأداة. وللتحقق من درجة ثبات أداة القياس تــم احتــساب معامل كرونباخ ألفا وتم التأكد من وجود الاتساق الداخلي وأشارت النتائج إلى أن الاســتبانة ثابتة وصالحة للتطبيق وذلك لأن قيمة معامل الثبات بلغت (91.75%).

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- الأساليب الإحصائية الوصفية: وذلك للحصول على مؤشرات عامة حول خصائص مجتمع الدراسة، وتحديد أهم العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، وشملت التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي و الانحراف المعياري.

2- معامل الارتباط لمعرفة درجة الاختلاف بين العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية .

3- تحليل التباين الأحادي لتحديد تأثير العوامل الديمغرافية ومستوى ونوع التكنولوجيا المستخدم في الشركات موضع التدقيق على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

4- إختبار T للعينة الواحدة.

وقد تم استخدام برنامج (SPSS) الإحصائي، وذلك من أجل تحليل البيانات التي تمَّ الحصول عليها لتحقيق أهداف الدِّراسة واختبار فرضيَّاتها. وفي ضوء طبيعة متغيرات الدِّراسة وأساليب القياس

اختبار الفرضيات وعرض وتحليل النتائج

1- تحليل الخصائص الديموغرافيَّة للمدققين الخارجيين في عينة الدراسة:

و تتضمن استعراض الخصائص الديموغرافيَّة للعينة المستجيبة استخلاصهما من فقرة المعلومات العامَّة التي تضمَّنتها الاستبانة.

أ- المؤهل العلمي:

جدول رقم (2) توزيع المدققين في عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	تكرار	نسبة %
دبلوم	13	17.6
بكالوريوس	13	17.6
دبلوم عالي	12	16.2
ماجستير	29	39.2
دكتوراه	7	9.5
المجموع	74	100

بعد تحليل بيانات المدققين حسب مؤهلاتهم تبين من جدول رقم (2) أن (9.5 %) منهم هم من حملة الدكتوراه، وأن (39.2 %) منهم من حملة الماجستير ويستدل من ذلك أن (48.7 %) وهي نسبة تقارب النصف من حملة مؤهلات عليا وهذا مؤشر جيد عن قدرتهم على فهم الاستبانة ومضمون أسئلتها، كما بين التحليل أن (16.2%) منهم حاصلين على الدبلوم العالي، بينما (17.6%) منهم حاصلين على شهادة البكالوريوس وأخير كان نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم وهو اقل مستوى شهادة علمية (17.6%).

ب- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

جدول رقم (3) توزيع المدققين في عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

الفئة	تكرار	نسبة %
أقل من 5 سنوات	6	8.1
5-9 سنوات	15	20.3
10-14 سنه	45	60.8
15-19 سنة	5	6.8
20 سنة فأكثر	3	4.1
المجموع	74	100

نلاحظ من جدول رقم (3) أن (60.8%) من العينة خبرتهم في أعمال التدقيق من 10-14 سنة، (6.8 %) خبراتهم مابين 15-19 سنة وان (4.1%) خبراتهم من عشرون عاما فأكثر، مما يعني أن مجموع العينات من ذوى الخبرة التي تزيد عن عشر

سنوات (71.7 %) . وهذا يعكس أن أفراد العينة لديهم خبرات ممتازة وعالية . بينما خبرات المدققين والتي تراوحت ما بين (5–9) سنوات كانت نسبتهم (20.3%) وهذا يعني أنهم من ذوي الخبرات الجيدة جدا وان كانت لا ترتقي لمستوى الخبرة العالية جدا، كما يظهر من الجدول أن (8.1%) خبراتهم كانت 5 سنوات فاقل، وهم الأقل خبرة ولكن أيضا نسبتهم هي الأقل وبالرغم من قلة سنوات خبرتهم مقارنة مع المدققين الآخرين من العينة إلا أن سنوات الخبرة لديهم توفر لهم الحد الكافي للإجابة على أسئلة الاستبانة.

ت- الشهادات المهنية:

جدول رقم (4) توزيع المدققين عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

الفئة	تكرار	نسبة %
محاسب قانون كويتي	6	8.1
محاسب قانوني عربي ACPA	19	25.7
محاسب قانوني أمريكي (CPA)	30	40.5
محاسب قانوني انجليزي (ACCA)	13	17.6
أخرى	6	8.1
المجموع	74	100

نلاحظ من جدول رقم (4) أن النسبة الأكبر من العينة لديها شهادة محاسب قانوني أمريكي (CPA) وبلغت نسبتهم (40.5%) تليها حملة شهادات محاسب قانوني عربي ACPA وبلغت نسبتهم (25.7 %)، وبلغت نسبة الحاصلين على شهادة محاسب قانوني انجليزي (17.6%) مما يعطي انطباع أن العينة ذوي شهادات متخصصة في التدقيق، وانه (8.1%) فقط هم من حملة شهادات أخرى.

عرض نتائج الدراسة الميدانية:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو الفقرات أدناه:

جدول رقم (5) أراء عينة الدراسة حول نوع التكنولوجيا المستخدم من قبل الشركات

الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب نوع التكنولوجيا المستخدم
1	التجارة الإلكترونية	3.50	.790	7
2	الحاسبات الشخصية المستقلة	3.38	.646	11
3	أنظمة الحاسبات المباشرة	3.78	.931	3
4	أنظمة قاعدة البيانات	3.61	.895	5
5	نموذج الشبكات	3.55	.762	10
6	الحجز الالكتروني	4.00	.678	2
7	دفع (تسديد) الالكتروني	3.70	.796	4
8	نوع البرمجيات تتوافر لدية المعارف والمهارات خاصة للتدقيق	3.56	.829	6
9	استخدام نوع الحماية والأمن للرقابة لدخول على البرامج	3.55	.845	9
10	نوع أنظمة الحماية والفيروسات	3.50	.814	8
11	أنظمة الدعم الفني المساعدة	4.17	.864	1

نلاحظ من جدول رقم (5) أن اتجاهات أراء العينة نحو الفقرات أعلاه الممثلة لنوع التكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركات تظهر أن النوع الأكثر استخداما هو أنظمة الدعم الفني المساعدة بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (4.17) تلتها الحجز الالكتروني بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (4.00) وحلت بالمرتبة الثالثة أنظمة الحاسبات المباشرة بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (3.78) وان اقلها استخداما على الإطلاق هي الحاسبات الشخصية المستقلة بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (3.38). ويمكن التعليق أيضا على الانحرافات المعيارية لإجابات العينة بأنها كانت جميعها اقل من واحد صحيح مما يعني عدم تشتت إجابات أفراد العينة.

تحليل نتائج متوسط أراء عينة الدراسة حول مستوى التكنولوجيا المعلومات المستخدم في الشركات المدقق عليها من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

جدول رقم (6) أراء عينة الدراسة حول مستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدم في الشركات

ترتيب حسب الأهمية	الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري
5	.1	مستوى الحماية لنظام المعلومات من الاختراقات الغير مصرح بها	3.40	.780
2	.2	مستوى جاهزية نظام المعلومات وفق السياسات الموضوعة	3.65	.951
3	.3	مستوى تكامل المعالجة(مستوى التأكد من أن جميع الإجراءات قد تم تجهيزها وأنها توفر معلومات دقيقة بتوقيت مناسب ومصرح بها)	3.61	.901
1	.4	مستوى الخصوصية على الشبكة(مستوى الاستخدام والإفصاح الذي يوفرها نظام المعلومات عن جميع المعلومات التي تم الحصول عليها عبر التعامل بالتجارة الالكترونية وشبكة الانترنت)	4.03	.713
4	.5	مستوى السرية التي تتوفر في نظام المعلومات ومدى تماشيها مع سياسة الشركة الخاصة بتامين السرية للمعلومات	3.45	1.242
8	.6	مستوى التعريف والتوضيح الذي تقوم بها الشركات لسياساتها ومدى تماشيها مع المبادئ الخاصة في المشروع	3.25	1.568
7	.7	مستوى شبكات الربط المستخدمة من قبل الشركة لربط سياساتها المعلنة بالمستخدمين المرخصين	3.28	1.570
9	.8	مستوى الإجراءات اللازمة والمتبعة والمتعلقة بنظام المعلومات التي تهدف التحقيق الأهداف المعلنة	3.01	1.260
6	.9	مستوى مراقبة الشركة لنظام معلومات فيها ومدى سرعة الإجراءات التي تتخذ لتصحيح ما يخالف السياسات المعلنة	3.30	1.319

نلاحظ من جدول رقم (6) اتجاهات أراء العينة نحو الفقرات أعلاه الممثلة لمستوى التكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركات ويتبين من الجدول أن أكثر مستوى استخدام كان مستوى الخصوصية على الشبكة والذي يعبر عنه بمستوى الاستخدام والإفصاح الذي يوفره نظام المعلومات عن جميع المعلومات التي تم الحصول عليها عبر التعامل بالتجارة الالكترونية وشبكة الانترنت حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (4.03). أما بالنسبة لمستوى جاهزية النظام المعلومات وفق لسياسات الموضوعة فقد أتت بالمرتبة الثانية حيث بلغ وسطها الحسابي (3.65) ، في حين أن مستوى تكامل المعالجة والذي يعبر عنه بمستوى التأكد من أن جميع الإجراءات قد تم تجهيزها وأنها توفر معلومات دقيقة بتوقيت مناسب ومصرح بها فقد بلغ وسطها الحسابي (3.61) وبذلك يكون ترتيبها بالدرجة الثالثة. أما بالنسبة للمنخفضة الاستخدام فقد كانت مستوى الإجراءات اللازمة والمتبعة والمتعلقة بنظام المعلومات التي تهدف تحقيق الأهداف المعلنة وبلغ وسطها (3.01) وتلتها مستوى مراقبة الشركة لنظام المعلومات فيها ومدى سرعة الإجراءات التي تتخذ لتصحيح ما يخالف السياسات المعلنة وبلغ وسطها (3.30) وبذلك تكون الأقل مستوى استخداما على الإطلاق.

تحليل أراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

جدول رقم (7)

أراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات مرتبة حسب أهميتها

ترتيب حسب الأهمية	الرقم	الفقرة	النسب المئوية للأهمية النسبية	وسط حسابي	انحراف معياري
1	9	الضغوط غير الاعتيادية على إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.	87.29	4.36	1.15
2	46	اختلاف نتائج أداء الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق نتيجة لوجود أخطاء	86.75	4.33	0.86
3	3	احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل الوحدة الاقتصادية.	85.94	4.29	0.94
4	8	حجم الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.	85.40	4.27	1.29
5	30	معرفة المدقق بتكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الوحدة مدار التدقيق	84.86	4.24	0.75
6	28	استخدام الحاسب عند التدقيق على الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات.	84.59	4.22	0.82
7	38	أثر وجود خطأ من حذف أو تحريف على القرار الاقتصادي.	83.78	4.18	0.90
8	20	القدرة المالية للوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	83.51	4.17	0.8
8	26	درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	83.51	4.17	0.74
8	32	درجة إلمام المدقق بمعايير التدقيق المعتمدة دوليا	83.51	4.17	0.84
9	22	مدى استقلالية المدقق الداخلي في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	83.24	4.16	0.77
9	48	تطبيق الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق لنظام محاسبي محوسب لأول مرة	83.24	4.16	1.07
10	31	الالتزام في معايير المحاسبة الدولية في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	82.97	4.14	0.83
10	34	نظام الرقابة الداخلي المستخدم ومدى كفاءته في اكتشاف الأخطاء المادية.	82.97	4.14	0.87

جدول رقم (7)

أراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات مرتبة حسب أهميتها

ترتيب حسب الأهمية	الرقم	الفقرة	النسب المئوية للأهمية النسبية	وسط حسابي	انحراف معياري
10	50	التزام الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق بمعايير تدقيق تكنولوجيا المعلومات	82.97	4.14	1.25
11	25	عدد سنوات تطبيق واستخدام تكنولوجيا المعلومات في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	82.43	4.12	0.77
12	35	الالتزام بالمتطلبات التشريعية للرقابة على تكنولوجيا المعلومات.	82.16	4.10	0.85
13	29	استخدام برمجيات خاصة عند التدقيق على الوحدة موضع التدقيق التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات.	81.89	4.09	0.77
14	27	القيام بالاستعانة بأصحاب الخبرة عند تدقيق الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات.	81.35	4.06	0.81
15	24	معدل سنوات الخبرة للعاملين في قسم التدقيق الداخلي	80	4	0.79
16	21	قرارات الحكم الشخصي للمدقق في مجال مدى وطبيعة الإجراءات التدقيقية التي يخطط لتنفيذها	79.73	3.98	0.73
16	23	مدى كفاءة العاملين في إدارة التدقيق الداخلي الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	79.73	3.98	0.83
16	33	وجود دليل وإجراءات مناسبة لتدقيق تكنولوجيا المعلومات	79.73	3.98	0.89
17	43	المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية مع غيرها.	78.10	3.90	0.86
18	42	تغيير المدقق نتيجة خلافات مع إدارة الشركة تحت التدقيق.	76.21	3.81	0.91
19	47	استبدال النظام المحاسبي بين فترة وأخرى.	75.67	3.78	0.95
20	19	قابلية الموجودات للاختلاس في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	75.40	3.77	1.41
21	36	وجود قسم مختص في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي لتكنولوجيا المعلومات في الوحدة	75.13	3.75	0.85
21	41	تدقيق الوحدة الاقتصادية لأول مرة من قبل المدقق.	75.13	3.75	0.88
22	49	السماح لمدقق الحسابات بالدخول على قاعدة بيانات الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	74.86	3.74	1.00

جدول رقم (7)

أراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات مرتبة حسب أهميتها

ترتيب حسب الأهمية	الرقم	الفقرة	النسب المئوية للأهمية النسبية	وسط حسابي	انحراف معياري
23	12	الالتزام بالمتطلبات التكنولوجية للرقابة على تكنولوجيا المعلومات	74.32	3.71	1.41
23	40	الحكم الشخصي أو المهني للمدقق.	74.32	3.71	0.91
24	44	الالتزام بمتطلبات الحماية والأمن على تكنولوجيا المعلومات	73.51	3.67	0.87
25	18	خبرة المدقق السابقة بالوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	72.70	3.63	1.47
25	39	أخذ احتمالات الأخطاء غير المكتشفة بعين الاعتبار إضافة إلى الأخطاء المكتشفة.	72.70	3.63	0.86
26	37	وضع وتصميم الضوابط الرقابية على نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات	71.89	3.59	0.80
27	52	التزام الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق بتكليف مكتب تدقيق للقيام بعملية التدقيق.	71.35	3.56	1.57
28	5	كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.	71.08	3.55	0.86
29	45	اهتمام مستخدمي البيانات المالية بشكل رئيسي بنتائج العمليات المستمرة.	70.27	3.51	0.89
30	56	مدى اعتماد الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق على أموال مقترضة.	69.46	3.47	0.86
31	2	احتمال وجود مدفوعات غير قانونية	68.10	3.40	0.84
32	15	سمعة وشهرة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	66.75	3.33	1.19
33	1	اكتشاف التحريفات الجوهرية	65.40	3.27	0.79
34	11	الالتزام بالمتطلبات الإدارية للرقابة على تكنولوجيا المعلومات	65.13	3.25	1.31
35	4	هناك تفاوتاً في مستويات المخاطر التدقيقية من مهمة إلى أخرى من المهمات التدقيقية	61.35	3.06	1.16
36	6	نزاهة إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.	55.94	2.79	1.14
37	53	تطبيق نظام المركزية أو اللامركزية في الصرف.	55.40	2.77	1.54
38	13	أتعاب المدقق.	55.13	2.75	0.93
39	17	استخدام القوائم المالية المدققة لأغراض قانونية.	54.32	2.71	1.00
40	16	عدد فروع الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق	54.05	2.70	0.97

جدول رقم (7)

أراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات مرتبة حسب أهميتها

ترتيب حسب الأهمية	الرقم	الفقرة	النسب المئوية للأهمية النسبية	وسط حسابي	انحراف معياري
41	7	طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.	53.51	2.67	1.13
42	14	السمعة والشهرة لمكتب التدقيق	51.89	2.59	0.93
43	10	صافي الدخل قبل الضريبة (كقيمة مطلقة).	51.62	2.58	0.96
44	51	تغيير الشكل القانوني الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق (من خاصة إلى عامة أو فردية إلى مساهمة).	45.67	2.28	1.22
45	55	وجود خطة إستراتيجية طويلة الأمد للتطوير والاستثمار.	43.24	2.16	1.30
46	54	رفض الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق إعطاء معلومات تتعدى أعمال التدقيق.	40.27	2.01	1.24

يتبين من جدول (7) نتائج أراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية حسب أهميتها حيث كانت الضغوط غير الاعتيادية على إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق هي الأكثر العوامل الواجب اعتبارها في التأثير على الأهمية النسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات المستخدمة حيث بلغ وسطها الحسابي لها (4.36) و في المرتبة الثانية من حيث اعتبار أهمية التأثير كان اختلاف نتائج أداء الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق نتيجة لوجود أخطاء حيث بلغ وسطها الحسابي (4.33) وان احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل الوحدة الاقتصادية كانت مرتبتها الثالثة ووسطها الحسابي (4.2) ثم تلتها حجم الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق بوسط (4.27) ثم تلتها معرفة المدقق بتكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الوحدة مدار التدقيق بوسط (4.24) ثم استخدام الحاسب عند التدقيق على الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات بوسط حسابي بوسط (4.22) ثم أثر وجود خطأ من حذف أو تحريف على القرار الاقتصادي تليها القدرة

المالية للوحدة الاقتصادية موضع التدقيق ثم درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق ثم درجة إلمام المدقق بمعايير التدقيق المعتمدة دوليا ثم مدى استقلالية المدقق الداخلي في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق وهكذا تتابع أهمية ترتيبات الأهمية النسبية من وجهة نظر أفراد العينة بالتناسب مع الانخفاض في الأوساط الحسابية لإجاباتهم حول بقية العبارات تنازليا وكما يظهر الجدول رقم (7). بينما كانت العوامل القليلة الأهمية هي تغيير الشكل القانوني الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق (من خاصة إلى عامة أو فردية إلى مساهمة) حيث بلغ الوسط الحسابي لها (2.28) بينما كانت الأقل منها ترتيباً وجود خطة إستراتيجية طويلة الأمد للتطوير والاستثمار وبلغ وسطها الحسابي (2.16) بينما الأقل على الإطلاق كانت رفض الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق إعطاء معلومات تتعدى أعمال التدقيق ووسطها (2.01) وهو اقل الأوساط الحسابية قيمة.

نلاحظ انه بالرغم من أن ترتيب درجة الأهمية صنفت تنازلياً تبعاً لتفاوت قيم الأوساط الحسابية (الوسط الحسابي الأكبر ثم الأصغر قيمةً) إلا انه تبين أن هناك عوامل كان لها قيمة وسط حسابي واحدة مما يعني إن لها نفس الترتيب والاعتبار في تحديد الأهمية النسبية، وان هناك عوامل حصلت على قيم تراوحت حول أوساط حسابية غير متفاوتة بدرجة كبيرة بل إن الفروقات بين قيمها كانت ضئيلة جدا مما يعني أن أهميتها شبة متساوية.

اختبار الفرضية الأولى:

H0: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تعزى لاختلاف نوع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق.

Ha: يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تعزى لاختلاف نوع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق.

جدول رقم (8) اختبار الفرضية الأولي

T المحسوبة	T الجدولية	SIG T	نتيجة الفرضية العدمية	R
3.643	1.993	0.001	رفض	%39.4

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 3.643) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05) ونرفض الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من (0.05)، فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني يوجد فروقات بين العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية تعزى لاختلاف نوع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق انظر جدول (8).

اختبار الفرضية الثانية:

H0: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تعزى لمستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة (بيئة التدقيق) في الشركات موضع التدقيق.

Ha: يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تعزى لمستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة (بيئة التدقيق) في الشركات موضع التدقيق.

جدول رقم (9) اختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	SIG T	نتيجة الفرضية العدمية	R
3.533	1.993	0.001	رفض	%38.4

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق إن قيمة (T المحسوبة = 3.533) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05) ونرفض الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من(0.05)، فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني يوجد فروقات بين العوامل المؤثرة على الأهمية النسبية تعزى لمستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق.وهذا ما يوضحه الجدول رقم (9) أعلاه.

اختبار الفرضية الثالثة:

H0: لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لمدققي الحسابات في الكويت وهي (المؤهل العلمي و الخبرة و الشهادات المهنية) على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

Ha: تؤثر الخصائص الديموغرافية لمدققي الحسابات في الكويت وهي (المؤهل العلمي و الخبرة و الشهادات المهنية) على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية.

جدول رقم (10) اختبار الفرضية الثالثة

	F المحسوبة	F الجدولية	Sig F	نتيجة H0
المؤهل العلمي	1.529	2.50	0.203	قبول
الخبرة	0.989	2.50	0.419	قبول
الشهادات المهنية	0.341	2.50	0.85	قبول

لقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفرضية أعلاه حيث تم التوصل إلى أن قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية وبالتالي نقبل H0 ونرفض Ha أي لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لمدققي الحسابات في الكويت على العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية انظر جدول رقم (10).

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

النتائج

1- تتفاوت العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية باختلاف نوع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات موضع التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت .

2- تختلف العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية تبعا لمستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة (بيئة التدقيق) في الشركات الكويتية من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت.

3- لا يوجد تاثير للعوامل الديموغرافية للمدققين من حيث مؤهلاتهم العلمية و وسنوات خبراتهم و وأنواع شهاداتهم المهنية على تحديد الأهمية النسبية والعوامل المتعلقة بتحديدها .

4- رتب المدققين مستخدمي التكنولوجيا من قبل الشركات درجة نوع استخدامها حيث كانت الأكثر استخداما هي أنظمة الدعم الفني المساعدة تلتها في الاستخدام الحجز الالكتروني ثم أنظمة الحاسبات المباشرة ، بينما نموذج الشبكات كان استخدامها قليل جدا، و كان الأقل استخدام نوع الحسابات الشخصية المستقلة.

5- أظهرت الدراسة أن مستوى الخصوصية على الشبكة (مستوى الاستخدام والإفصاح الذي يوفرها نظام المعلومات عن جميع المعلومات التي تم الحصول عليها عبر التعامل بالتجارة الالكترونية وشبكة الانترنت) هو الأكثر تكنولوجيا استخداما، ثم تلتها في درجة الاستخدام مستوى جاهزية نظام المعلومات وفقاً للسياسات الموضوعة، وكانت تكنولوجيا مستوى الإجراءات اللازمة والمتبعة والمتعلقة بنظام المعلومات التي تهدف لتحقيق الأهداف المعلنة هي اقل مستوى استخداما.

6- رتب المدققين العوامل المؤثرة على تحديد درجة الأهمية النسبية في التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات والبالغ عددها (56) عاملا حسب أهميتها. وبذلك تم التوصل إلى ترتيب كما يراه المدققين لهذه العوامل حسب أهميتها والتي يمكن الاسترشاد بها عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق . (انظر جدول 7) وكان أهم عامل يؤخذ في الاعتبار لتحديد الأهمية النسبية هو الضغوط غير العادية على إدارة الشركة موضع التدقيق وكان اقلها أخذا في الاعتبار هو عامل رفض الشركة موضع التدقيق و إعطاء معلومات تتعدى أعمال التدقيق.

7- كان أهم عامل يؤخذ في الاعتبار لتحديد الأهمية النسبية هو الضغوط غير العادية على إدارة الشركة موضع التدقيق وكان اقلها أخذا في الاعتبار هو عامل رفض الشركة موضع التدقيق إعطاء معلومات تتعدى أعمال التدقيق.

التوصيات

في ضوء النتائج السابقة تم التوصل إلى مجموعة التوصيات التالية:

1. ضرورة استقطاب مكاتب التدقيق العاملة في الكويت لمدققين لديهم القدرة على فهم أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب ليمكنهم من تحديد أي العوامل يجب أخذها في الاعتبار لتحديد مستوى الأهمية النسبية في عملية التدقيق بدقة. و العمل على رفع قدرة المدققين الحاليين بما يواكب التطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات.
2. حث المدققين على الاسترشاد بترتيب المدققين للعوامل الواجب أخذها في الاعتبار حسب أهميتها عند تحديد الأهمية النسبية والتي يمكن الاعتماد عليها عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
3. حث الشركات الكويتية على تبني نظم معلومات تكنولوجية واستخدام أنواع الحماية والأمن المناسبة للرقابة للدخول على البرامج و استخدام الحاسبات الشخصية المستقلة ،ان كانت مناسبة لطبيعة نشاط الشركة.
4. حث الشركات الكويتية رفع مستوى تكنولوجيا المعلومات المستخدمة لتشمل الإجراءات اللازمة والمتعلقة بتحقيق الأهداف المعلنة.

المراجع

المراجع العربية:

كتب

1- أحمد أبو العزم ، "دراسات في المراجعة: المفاهيم والمبادئ وإجراءات التحقق" ، القاهرة، الدار الجامعية ، 2001، ص98.

2- أحمد حلمي جمعة ، "التدقيق الحديث للحاسابات"، دار الصفاء للنشر والتوزيـــع، الأردن، 2001، ص191.

3- إدريس آشتيوي ، "المراجعة: معايير وإجراءات"، الدار الجماهيريـــة للنـــشر والتوزيـــع، بنغازي، ليبيا، 1997، ص343.

4- أرينز الفين ولوبك جيمس "المراجعة مدخل متكامل " ،ترجمة الديسطي و محمـــد عبـــد القادر، مراجعة حجاج، أحمد حامد، الرياض، دار المريخ، 2003 ، ص 234.

5- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA ، لجنة معايير المراجعة ، دراسة عـــن: معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، نيسان 2000 م، ص756.

6- توماس مليم وهنكي أمرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة ومراجعة أحمـــد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 2001، ص266.

7- حسن العطار ، "نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني: مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد الأول،2000، ص56.

8- سمير أبوغابة ، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعـــة فـــي لأنظمـــة الالكترونيـــة للمعلومات"، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، 1998، ص7.

9- صادق مصطفى ، " الإطار الفكري لقياس ورقابة خطر المراجعة في الممارسة العملية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 4، 2001، ص55.

10-طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية" الجزء الثاني، مصر، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2004 م، ص57.

11-عبد الوهاب علي ، "خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية"، 2004، ص339.

12-عبد الوهاب على ، "دراسة الآثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 40، العدد 1، 2003، ص5.

13-عبد الوهاب على وآخرون، "دراسات في: المراجعة المتقدمة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص374.

14-عبد الفتاح الصحن و محمود درويش ، "المراجعة بين النظرية" والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص49.

15-عبد الفتاح الصحن وآخرون،"أصول المراجعة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية،2000، ص100.

16-. عطية حمدي أبو الفتوح ، "منهجية البحث العلمي وتطبيقاتها في الدراسات التربوية والنفسية"، دار النشر للجامعات، القاهرة ، 1996م ، ص291.

17-علي الذنيبات ، "مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق" ، دراسات العلوم الإدارية ، الأردن، المجلد 30، العدد 12، 2003، ص253.

18-غسان المطارنة ، " تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية"، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص192.

19-محمد الفيومي وعوض لبيب،"أصول المراجعة"، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003، ص 87.

20-محمد راضي ، المحاسبة المتوسطة، ، الجمعية السعودية للمحاسبة، الجزء الأول، الرياض، 2001، ص83.

21-محمد الصبان و عبد الوهاب علي ، "المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص213.

22-محمد علام ، "حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات" ،المجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٣، العدد ١، الرياض، مارس 2003 م، ص54.

23-محمد الهواري ، "دراسات في مراجعة الحسابات" ، الجزء الثاني، مكتبة غريب، القاهرة، 2000 ، ص123.

24-محمد عبد المجيد وآخرون، "المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، النظرية والتطبيق"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المكتبة، قسم المراجع العربية، 2002، ص 276.

25-محمد كامل ، "أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص45.

26-محمد الضيوفي و عوض ، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، 2001، ص149

27-يوسف جربوع ، " مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق "، عمان، مؤسسة الوراق، 2000 م، ص176.

دوريات

1- إبراهيم السيد الخليجي ، "دراسة تطبيقية لأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة بجمهورية مصر العربية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 2004، ص89.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**المعايير الدولية للمراجعة**"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المطابع المركزية، عمان، 2008.

3- السيد أحمد السقا ، "المراجعة الداخلية: الجوانب المالية والتشغيلية"، الجمعية السعودية للمعالجة، الإصدار 12،الرياض، 2002، ص470.

4- بدران العمر: "التحليل الإحصائي للبيانات في البحث العلمي باستخدام Spss"، مجلة الإدارة العامة ، الرياض، 2002 م، ص 322.

5- حسام خداش و وليد صيام ،" مدى تقبل مدققي الحسابات لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق الكبرى في الأردن" ، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية ، 2003 العدد 2 ، ص 154 .

6- حسن العطار ، "نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة "، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد 1 ، 2000.

7- صادق حامد مصطفى ، "إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانـــات"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد 9، 1998، ص340.

8- صادق الحسيني و خالد عبدالله ، "الأهمية النسبية في التدقيق : دراسة تحليليـــة انتقاديـــه في ضوء قواعد التدقيق الدولية " ، مجلة دراسات العلوم الإداريـــة، كليـــة الاقتـــصاد ، جامعه الأردنية ، المجلد 24 ، العدد 2 ، 1997 ، ص 465 .

9- مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، "معيار المراجعـــة فـــي المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي"، مارس، 1997، الفقرة 112.

10- عبيد المطيري و عارف عبد الكريم ، "تقدير خطر المراجعة المـــلازم فـــي شـــركات التجارة الإلكترونية "، البحوث المحاسبية، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، المجلد 6، العدد: الأول، 1423، ص56.

11- علي بكري ، "أصول المراجعة"، جامعة حلب، 2004، ص 213.

12- علي ذنيبات ، "مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات فـــي عمليـــة التـــدقيق فـــي الأردن"، ، مجلة دراسات،العلوم الإدارية ،2003، المجلد: 30، العدد 2 ، ص253 .

13- عطا الله خليل ،"العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية فـــي ضوء معيار الأهمية النسبية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلـــوم الاقتـــصادية والقانونية ، المجلد16، العدد 2 ، 2000 ، ص ص25-65 .

14- عيد محمود حميدة خلف ، "أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي علـــى تقـــدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظـــل البيئـــة الإلكترونيـــة"، الدراســـات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، السنة 22، العدد 1 ، 2002، ص79

15- محمد الرملي وأحمد عبد اللاه ، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطـور تكنولوجيا المعلومات"، مجله البحوث التجارية المعاصرة، جامعـة أسـيوط، العـدد 2، 1998، ص243.

16- محمد عبد المجيد وآخرون، "المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة فـي المراجعـة"، النظرية والتطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002، ص 449.

17- محمد مجاهد ، "تقييم مخاطر بيئة عملية المراجعة المرتبطة بقرار قبول العميل وأثرهـا على هذا القرار بالتطبيق على بيئة الممارسة المهنية في جمهوريـة مـصر العربيـة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 26، العـدد 2، 2002، ص23.

18- نعيم دهمش، " تفسير الأهمية النسبية (المادية) في التقرير (الإعلام) المحاسبي وتـدقيق الحسابات" ، جامعة مجلة اربد والدراسات ، العدد1 ، 1998، ص 52.

19- يوسف جهماني و احمد العمري ، "العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق : دراسة ميدانية للوضع في الأردن " ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الرابع ، العدد الأول ، 2001 ، ص 53 .

<u>**رسائل جامعية**</u>

1. أحمد إبراهيم ، "دراسة انتقاديه لمعيار المراجعة الأمريكي رقم 55 (دراسة هيكل الرقابة الداخلية) وتطبيقه في بيئة تعتمد على الحاسب الآلي"،رسالة ماجستير غير منشور ، 2001، ص34 – 37.
2. أسماء عساف ، "تحديد المستوى الملائم للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، الجامعة الأردنية، عمان، 1993م.
3. انس سلامة ، "العوامل الشخصية لمدققي حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية وأثرها على قراراتهم المتعلقة بالأهمية النسبية المادية " النسبية " ، رسالة غير منشورة ، كلية الدراسات الإدارية والمال العليا ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن ، 2004 .
4. ظاهر القشي ، " مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية " الدكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن ، 2003 .
5. عبدو حمادة ، "دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب" ، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة حلب، 2002، ص38 .
6. علي الدروقي ، " استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة ناصر، 2004، ص 58.

7. نمر المجالي ، " العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في فحص الحسابات المقدمة لدائرة ضريبة الدخل"، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية المال والاعمال ، جامعه ال البيت ، المفرق ، 2004 .

مؤتمرات

نزار البلداوي و معاوية كريم العاني ، " الأهمية النسبية في التدقيق المعايير و الإحكام الشخصية" ، وقائع المؤتمر العلمي الدولي السادس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، قضايا اقتصادية وادارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين ، جامعه الزرقاء ، الجزء الثاني ، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع ، الاردن ، 2008 م.

المراجع الأجنبية:

كتب

1. **Appalraju Yogen," Accountants Chip In To Build Trust In E-Commerce",** Computing Canada**, 11/23/98, Vol. 24, Issue 44, Page 28**
2. Chris, Robinson And Fertucklen, "Materiality: an Empirical Study of Actual Auditor Decisions" Research Monograph, No.12, the Canadian Certified General Accountants, Research Foundation, Vancouver, D.C.1985
3. Biveans, A, and VanZante How Information Technology Has Affected the Auditors Work Environment and the Auditing Process, Texas A and M University- Kingsville , 2002.
4. S.,S. Manson & Mecartneey & Sherer " Audit Automation as Control Within Audit Firms " Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2002.
5. "Hand Book of International Auditing", ISA No. 320, “Audit Materiality”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 3

6. Bernstein, Leopold A., The Concept of Materiality, The Accounting Review، January 1967.

7. Carmichael, D. R. & Willingham John, "Perspectives in Auditing" , 5th,ed.,Mc Graw-Hill,N.Y. (1985), P.256.

8. AICPA ,Statement on Auditing Standards No. 47 ”Audit risk and Materiality in Conducting An Audit”, (1983), P.25

9. Hand Book of International Auditing, ISA No.401, “Auditing, in a Computer Information Systems Environment”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 4.

10. Hand Book of International Auditing, ISA No. 620, “Using the Work of An Expert”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 2,3.

11. AICPA Professiona l Standards, SAS No.73, “Using the work of a Specialist”, AU Section 336, December, 1998, Parag. 8.

12. Hand Book of International Auditing, ISA No. 401, Op.Cit, Parag. 6,7.

13. Hand Book of International Auditing, ISA No. 500, “Audit Evidence”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 3,5,6

14. Exposure Draft, AICPA/CICA, Trust Services Principles and Criteria, Incorporating Systrust and Webtrust, July 1, 2002, Version 1.0, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. www.aicpa.rog. Page (1).

15. ppalraju Yogen," Accountants Chip In To Build Trust In E-Commerce", Computing Canada, 11/23/98, Vol. 24, Issue 44, Page 28, www.ebscohost.com.

دوريات

1. Tucker, George H., "IT and the Audit", Journal of Accountancy", Online – Issues, September, 2001.
   Www.Aicpa.Org/Pubs/Jofa/Sept2001/Tucker.Ht.
2. Richter, Lawrence, " Risky Business Team with Audit Committee to Tackle IT Security Needs", Journal of Accountancy, www.Findarticles.com, June 2006.
3. Razee, Z, and Reinstein, the Impact of Emerging Information technology on auditing Management, Auditing Journal 13-8 (1999) P. (451-471).
4. Mock Theodore J. & Wright, Arnold M., "are Audit Program Plans-Adjusted?", Auditing: A Journal of Practice & Theory. Spring, 1999 .
5. Iskandar, T. and Iselin, Erol R. Op.cit. p. 209 , 1999.
6. Jordan, Charles E., And Stanley J, "Materiality Guidelines For Modifying Audit Repoets", Journal Of Accountancy, July 1995, Pp 114-135
7. Steinbart, Paul J, "The Construction of A Rule – Based Expert System as a Method for Studying Materiality Judgments", The Accounting Review, Vol. LXII, No.1, January 1987, PP97-116.
8. Moriarity, Shane and F. Hutton Barron, "A Judgment Based Definition Materiality", Journal of Accounting Research, Vol. 17 Supplement, 1979, PP 114-135.
9. Woolsey, Sam M ،.Materiality Survey, Journal of Accountancy, 1973.
10. Moriarity, Shane, and Barron, F. Hutton, A Judgment Based Definition of Materiality, Journal of Accounting Research, Vol. 17, Supplement, 1979.

11. Robinson, Chris, and Ferktuck Len, "Materiality: An Empirical Study of Actual Auditor Decisions", Research Monograph, No. 12, The Canadian Certified General Accountants Research Foundation, Vancouver B.C, 1985.

12. Steinbart, Paul J., " The Construction of a Rule-Based Expert System as a Method for Studying Materiality Judgments ", The Accounting Review, Vol. LXII, No. 1, 1987.

13. Jordan ،Charles E, Stanley J. Clark, and Gwen R. Pate ،"Materiality Guidelines for Modifying Audit Reports", Journal of Accountancy, 1995.

14. http://www.fasb.org/

الملاحق



ملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

كلية المال والأعمال

قسم المحاسبة

حضرة المدقق الكريم،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة تطبيقية بعنوان (العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت) وذلك استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في جامعة آل البيت في الأردن.

أرجو التكرم بتعبئة هذه الاستبانة، والتي سوف تساعد الباحث في تحقيق أهداف دراسته والوصول إلى نتائج واقعية والخروج بتوصيات تساهم في رفع شان مهنة التدقيق والمحاسبة في الكويت، علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرا لكم كريم تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

الباحث

حبيب على صرخوه

القسم الأول : المعلومات العامة

يرجى وضع إشارة (×) في مربع الإجابة التي تراها مناسبة:

1- العمر:
- ☐ أقل من 25 سنة
- ☐ 25 -34 سنة
- ☐ 35- 44سنة
- ☐ 45-54 سنة
- ☐ من 55 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:
- ☐ بكالوريوس
- ☐ دبلوم متوسط
- ☐ ماجستير
- ☐ دبلوم عالي
- ☐ دكتوراه

3- التخصص:
- ☐ محاسبة
- ☐ علوم إدارية (إدارة عامة أو إدارة أعمال
- ☐ علوم مالية ومصرفية
- ☐ اقتصاد
- ☐ أخرى (أذكرها لطفاً.............)

4- المسمى الوظيفي:
- ☐ مدير مكتب
- ☐ صاحب مكتب
- ☐ مدقق وشريك
- ☐ مدقق
- ☐ أخرى (أذكرها لطفاً.............)
- ☐

5- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:
- ☐ أقل من 5 سنوات
- ☐ 5-9 سنة
- ☐ 10- 14 سنة
- ☐ 15-19 سنة
- ☐ 20 سنة فأكثر

6- الشهادات المهنية:
- ☐ محاسب قانوني كويتي
- ☐ محاسب قانوني عربي (ACPA)
- ☐ محاسب قانوني أمريكي (CPA)
- ☐ محاسب قانوني انجليزي (ACCA)
- ☐ أخرى

1- لذا يرجى بيان مدى استخدام كل نوع من الأنواع التكنولوجيا المبينة في الشركات التي تقومون بتدقيقها:

الرقم	الفقرة	عال جدا	عالي	متوسطة	متدنية جدا	لا تستخدم
1.	التجارة الإلكترونية					
2.	الحاسبات الشخصية المستقلة					
3.	أنظمة الحاسبات المباشرة					
4.	أنظمة قاعدة البيانات					
5.	نموذج الشبكات					
6.	الحجز الالكتروني					
7.	دفع (تسديد) الالكتروني					
8.	نوع البرمجيات تتوافر لدية المعارف والمهارات خاصة للتدقيق					
9.	استخدام نوع الحماية والأمن للرقابة لدخول على البرامج					
10.	نوع أنظمة الحماية والفيروسات					
11.	أنظمة الدعم الفني المساعدة					

2 – لذا يرجى بيان مستوى تكنولوجيا المعلومات المعتمدة من قبل الشركات التي تقومون بتدقيقها من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

الرقم	الفقرة	عال جدا	عالي	متوسطة	متدنية جدا	لا تستخدم
	مستوى الحماية لنظام المعلومات من الاختراقات الغير مصرح بها					
	مستوى جاهزية النظام المعلومات وفق لسياسات الموضوعة					
	مستوى تكامل المعالجة– مستوى تأكد من أن جميع الإجراءات قد تم تجهيزها وأنها توفر معلومات دقيقة بتوقيت مناسب ومصرح بها					
	مستوى الخصوصية على الشبكة – مستوى الاستخدام والإفصاح الذي يوفرها نظام المعلومات عن جميع المعلومات التي تم الحصول عليها عبر التعامل بالتجارة الالكترونية وشبكة الانترنت					
	مستوى السرية التي تتوفر في نظام المعلومات ومدى تماشيها مع سياسة الشركة الخاصة بتامين السرية للمعلومات					

الرقم	الفقرة	عال جدا	عالي	متوسطة	متدنية جدا	لا تستخدم
	مستوى التعريف والتوضيح الذي تقوم بها الشركات لسياساتها ومدى تماشيها مع المبادئ الخاصة في المشروع					
7	مستوى شبكات الربط المستخدمة من قبل الشركة لربط سياساتها المعلنة بالمستخدمين المرخصين					
8	مستوى الإجراءات اللازمة والمتبعة والمتعلقة بنظام المعلومات التي تهدف تحقيق الأهداف المعلنة					
9	مستوى مراقبة الشركة لنظام معلومات فيها ومدى سرعة الإجراءات التي تتخذ لتصحيح ما يخالف السياسات المعلنة					

<u>القسم الثالث</u> العوامل المؤثرة على تحديد الأهمية النسبية في التدقيق

أرجو التلطف باختيار الحالة التي تنطبق مع رأيكم بالعوامل المؤثرة على الأهمية النسبية عند التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات والتي تقوم بأخذها بعين الاعتبار وذلك بوضع إشارة (√) في العمود المناسب والذي يتفق مع أهميتها:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	اكتشاف التحريفات الجوهرية					
.2	احتمال وجود مدفوعات غير قانونية					
.3	احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل الوحدة الاقتصادية.					
.4	هناك تفاوتاً في مستويات المخاطر التدقيقية من مهمة إلى أخرى من المهمات التدقيقية					
.5	كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.					
.6	نزاهة إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.					
.7	طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.					
.8	حجم الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
.9	الضغوط غير الاعتيادية على إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.					
.10	التزام الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق بمعايير تدقيق تكنولوجيا المعلومات					
.11	الالتزام بالمتطلبات الإدارية للرقابة على تكنولوجيا المعلومات					
.12	الالتزام بالمتطلبات التكنولوجية للرقابة على تكنولوجيا المعلومات					
.13	أتعاب المدقق.					
.14	السمعة والشهرة لمكتب التدقيق					
.15	سمعة وشهرة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.16	عدد فروع الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.17	الالتزام بمتطلبات الحماية والأمن على تكنولوجيا المعلومات					
.18	خبرة المدقق السابقة بالوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
.19	قابلية الموجودات للاختلاس في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.20	القدرة المالية للوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.21	قرارات الحكم الشخصي للمدقق في مجال مدى وطبيعة الإجراءات التدقيقية التي يخطط لتنفيذها					
.22	مدى استقلالية المدقق الداخلي في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.23	مدى كفاءة العاملين في إدارة التدقيق الداخلي الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.24	معدل سنوات الخبرة للعاملين في قسم التدقيق الداخلي					
.25	عدد سنوات تطبيق واستخدام تكنولوجيا المعلومات في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
.26	درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.27	القيام بالاستعانة بأصحاب الخبرة عند تدقيق الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات.					
.28	استخدام الحاسب عند التدقيق على الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات.					
.29	استخدام برمجيات خاصة عند التدقيق على الوحدة موضع التدقيق التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات.					
.30	معرفة المدقق بتكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الوحدة مدار التدقيق					
.31	الالتزام في معايير المحاسبة الدولية في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.32	درجة إلمام المدقق بمعايير التدقيق المعتمدة دوليا					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
33.	وجود دليل وإجراءات مناسبة لتدقيق تكنولوجيا المعلومات					
34.	نظام الرقابة الداخلي المستخدم ومدى كفاءته في اكتشاف الأخطاء المادية.					
35.	الالتزام بالمتطلبات التشريعية للرقابة على تكنولوجيا المعلومات.					
36.	وجود قسم مختص في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي لتكنولوجيا المعلومات في الوحدة					
37.	وضع وتصميم الضوابط الرقابية على نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات					
38.	أثر وجود خطأ من حذف أو تحريف على القرار الاقتصادي.					
39.	أخذ احتمالات الأخطاء غير المكتشفة بعين الاعتبار إضافة إلى الأخطاء المكتشفة.					
40.	الحكم الشخصي أو المهني للمدقق.					
41.	تدقيق الوحدة الاقتصادية لأول مرة من قبل المدقق.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
.42	تغيير المدقق نتيجة خلافات مع إدارة الشركة تحت التدقيق.					
.43	المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية مع غيرها.					
.44	استخدام القوائم المالية المدققة لأغراض قانونية.					
.45	اهتمام مستخدمي البيانات المالية بشكل رئيسي بنتائج العمليات المستمرة.					
.46	اختلاف نتائج أداء الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق نتيجة لوجود أخطاء					
.47	استبدال النظام المحاسبي بين فترة وأخرى.					
.48	تطبيق الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق لنظام محاسبي محوسب لأول مرة					
.49	السماح لمدقق الحسابات بالدخول على قاعدة بيانات الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق					
.50	صافي الدخل قبل الضريبة (كقيمة مطلقة).					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
.51	تغيير الشكل القانوني الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق (من خاصة إلى عامة أو فردية إلى مساهمة).					
.52	التزام الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق بتكليف مكتب تدقيق للقيام بعملية التدقيق.					
.53	تطبيق نظام المركزية أو اللامركزية في الصرف.					
.54	رفض الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق إعطاء معلومات تتعدى أعمال التدقيق.					
.55	وجود خطة إستراتيجية طويلة الأمد للتطوير والاستثمار.					
.56	مدى اعتماد الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق على أموال مقترضة.					

الجزء الثالث

أرجو التلطف إضافة إي عوامل نؤثر على الأهمية النسبية عند التدقيق في ظل مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات من وجهة نظركم والتي تقوم بها وذلك بوضع إشارة (√) في العمود المناسب والذي يتفق مع أهميتها:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
.1						
.2						
.3						
.4						
.5						
.6						

شاكرين لكم تعاونكم

وما أحسن خاتمة من قول الله تعالى في كتابه الكريم

بسم الله الرحمن الرحيم

"وكان فضل الله عليك عظيما"

صدق الله العظيم

ملحق رقم (2)

أسماء المحكمين للاستبانة

1- الدكتور جمال الشرايري

2- الدكتور محمد ياسين رحاحلة

3- الدكتور سليمان البشتاوي

4- الدكتور غسان المطارنة

5- الأستاذ الدكتور نزار فليح البلداوي

6- الدكتور وليد زكريا صيام

7- الدكتور حسين الزيود

8- الدكتور عودة بني احمد

9- الدكتور أسامة شداد

10- الدكتور فهيم لوندي

11- الدكتور مهند عتمة

12- الدكتور أيمن حداد

13- الأستاذ الدكتور يوسف سعادة

14- الدكتور سامي الوقاد

15- الدكتور محمد علقم

16- الدكتور رضوان محمد

17- الدكتور حسام خداش

18- الدكتور جمال البدور

19- الدكتور نضال العربيد

20- الدكتور ظاهر القشي

21- أستاذ عبد الرحمن الدلابيح

FACTORS AFFECTING DETERMINING AUDIT MATERIALITY WITHIN INFORMATION TECHNOLOGY ENVIRONMENT FROM AUDITORS PERSPECTIVES IN KUWAIT

PREPARED BY

HABEEB ALI

SUPERVISED BY
JAMAL ADEL SHARAIRI

ABSTRACT

This study aims to determine the effected factors among the materiality of Auditing within the Information Technology term's to its significance from accounting auditors point of view In Kuwait, stated the effectiveness type and level of Information Technology used by companies subject to auditing among the effected factors over the materiality. Identify the effectiveness of the demographic specialties for the Kuwaiti auditors among the effected factors in Order to determine the materiality. Questioners are distributed among (90); Usable returned questioners is (74). Descriptional Statistical Methods were used.
The study has pointed that the effected factors in determine the materiality are Different terms to level of used Information Technology in the Kuwaiti companies. Type of technology is the most usable system and considered art support systems followed by electronic reserve by the Direct Computer System; although the net Sample is less usable. Auditors have set up the Effected Factors in Determining the Materiality Level of Auditing within the Information Technology Environment whom are (56) labors and according to It's significance. Therefore, we have reached a form expose the factors and its significance which guides to the plans and complication of Auditing Process. The study recommended the necessity of polarizing the auditing offices located in

Kuwait which belongs to individuals of high scientific qualifications, encourage auditors to get use of study as directional in work.